

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η φορολογική αναμόρφωση σύμφωνα με το  
νόμο 4172/2013**

**Καλλιόπη Δ. Βαρβέρη ΑΜ 14903**

**ΕΠΟΠΤΕΥΟΝ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟΣ**  
**Γ. Γκόλφης**

**ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2019**

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Οι επιχειρήσεις καταγράφουν τα έξοδα τους που παίζουν σημαντικότατο ρόλο στον υπολογισμό του οικονομικού αποτελέσματος. Οι δαπάνες βοηθάνε στην εκπλήρωση του σκοπού που είναι η πραγματοποίηση των κερδών. Σύμφωνα και με το νόμο οι δαπάνες γίνονται προς όφελος της επιχείρησης και είναι αναγκαίες για την επίτευξη του στόχου που είναι το κέρδος. Δηλαδή μέσα από την πραγματοποίηση μιας δαπάνης δημιουργείται ένα έσοδο πολύ πιο μεγάλο σε αξία και έτσι επέρχεται το κέρδος που είναι η διαφορά του εσόδου με την δαπάνη. Με το νόμο 4308/14 άρχισε η εφαρμογή των ΕΛΠ τα οποία αντιπροσωπεύουν τον λογιστικό νόμο ο οποίος αποδέχεται ως δαπάνη όλες εκείνες που γίνονται σε μια επιχείρηση. Είναι δηλαδή όλες εκπιπτόμενες με το νόμο 4172/13 δεν είναι όλες εκπιπτόμενες και μέσα από το νόμο διαχωρίζονται οι εκπιπτόμενες με τις μη εκπιπτόμενες.

Μέσα από τους νόμους γίνεται λεπτομερής περιγραφή τους και το αποτέλεσμα της περιγραφής απεικονίζεται στα βιβλία, τις καταστάσεις και στα έντυπα που συμπληρώνονται από τους λογιστές.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Οι διαφορές που παρατηρούνται στη φορολογική και στη λογιστική νομοθεσία είναι πολύ σημαντικές και επηρεάζουν τόσο την εξέλιξη των επιχειρήσεων όσο και τον υπολογισμό φόρων στο τέλος του έτους.

Στην παρούσα εργασία αναλύεται η έννοια της δαπάνης τόσο από φορολογικής όσο και από λογιστικής πλευράς. Περιγράφεται η νομοθεσία που αφορά το φορολογικό και τον λογιστικό χειρισμό των δαπανών και μέσα από το περιεχόμενο της ανάλυσης και της μελέτης γίνεται μια εμπειρική έρευνα που χωρίζεται σε τέσσερα κεφάλαια τα οποία είναι:

- 1) Έννοιες
- 2) Ανάλυση και διάκριση των εξόδων
- 3) Εκπιπόμενες και μη εκπιπόμενες δαπάνες
- 4) Πρακτική εφαρμογή

Κλείνοντας την έρευνα παρουσιάζονται τα συμπεράσματα και η βιβλιογραφία η οποία περιέχει πανεπιστημιακά βιβλία και πηγές από το διαδίκτυο.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ	i
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	ii
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ	iii
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ	v
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	
<b>ΠΡΩΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΡΙΣΜΟΙ</b>	<b>1</b>
1.1 Επιχείρηση	2
1.2 Παραγωγική Λειτουργία	2
1.3 Εμπορική Λειτουργία	3
1.4 Οικονομική Λειτουργία	3
1.5 Διοικητική Λειτουργία	3
1.6 Επιδιώξεις της επιχείρησης	7
1.7 Επιχειρηματικότητα & επιχείρηση	7
1.8 Ορισμός της οργάνωσης	8
1.9 Φοροδιαφυγή	8
1.9.1 Είδη φοροδιαφυγής	9
1.10 Η Παραοικονομία στην Ευρώπη 2013	9
1.11 Οικονομικό Αποτέλεσμα μιας Επιχείρησης	10
1.12 Έσοδα και Δαπάνες μιας επιχείρησης	10
1.13 Έννοια εσόδου	10
1.14 Έννοια εξόδου βάσει των ΕΛΠ	10
1.15 Λογιστικό σύστημα	10
1.16 Απλογραφική Μέθοδος Εγγραφών	13
1.17 Αρχή της συνέπειας στη δομή των οικονομικών καταστάσεων	18
1.18 Ισολογισμός	18
1.19 Είδη ισολογισμών	19
<b>ΔΕΥΤΕΡΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΙΔΗ ΔΑΠΑΝΩΝ</b>	
2.1 Εισαγωγή	20
2.2 Έσοδα και δαπάνες	20
2.3 Έννοια και διακρίσεις των εξόδων	21
2.4 Λογιστικός προσδιορισμός κερδών	23
2.5 Έσοδα χρήσεως - έξοδα χρήσεως = Αποτελέσματα χρήσεως (±)	23
2.6 Είδη εξόδων	24
2.7 Έννοιες ειδικών δαπανών	28
2.7.1 Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται	30
2.8 Επίλογος	30
<b>ΤΡΙΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ</b>	
3.1 Εισαγωγή	31
3.2 Εκπιπτόμενες και μη εκπιπτόμενες δαπάνες	31
3.3 Πεδίο εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος	31
3.4 Έννοια εκπιπτόμενων δαπανών	32
3.5 Έννοια μη εκπιπτόμενων δαπανών	33
3.6 Διάφορες έννοιες	36
3.7 Λογιστικό Σύστημα και Παρακολούθηση «Λογιστικής» και «Φορολογικής»	38

βάσης	
3.8 Παραδείγματα	38
3.9 Διευκρινήσεις που πρέπει να δοθούν και απλοποιήσεις που πρέπει να γίνουν	69
3.10 Επίλογος	70
<b>ΤΕΤΑΡΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ</b>	
4.1 Εισαγωγή	71
4.2 Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης	71
4.3 Επίλογος	78
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ</b>	79
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b>	81

## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΑΕ= Ανώνυμη Εταιρεία  
ΑΕΠ= Ακαθάριστο Εγχώριο Προϊόν  
ΔΕΚΟ= Δημόσιες Επιχειρήσεις και Οργανισμοί  
ΔΠΧΑ= Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς  
ΔΣ= Διοικητικό Συμβούλιο  
Ε.Ε.= Ευρωπαϊκή Ένωση  
Ε.Ο.Χ= Ευρωπαϊκός Οικονομικός Χώρος  
Ε.Γ.Λ.Σ.= Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο  
ΕΠΕ= Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης  
Ε.Λ.Π= Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα  
ΕΝ.Φ.Ι.Α= Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων  
ΙΚΕ= Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία  
ΚΦΕ= Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος  
ΚΦΑΣ= Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών  
ΚΦΔ= Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας  
ΚΕΔΕ= Κεντρική Ένωση Δήμων Ελλάδος  
ΚΑΧ= Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης  
Ν.= Νόμος  
Ν.Π.= Νομικών προσώπων  
Ν.Π.Ι.Δ.= Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου  
Ο.Γ.Α= Οργανισμός Γεωργικών Ασφαλίσεων  
ΤΔΑ= Τιμολόγιο-Δελτίο Αποστολής  
ΤΟΕΒ= Τοπικοί Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων  
ΦΕΚ= Φύλλο Εφημερίδας Κυβερνήσεως  
ΦΠΑ= Φόρος προστιθέμενης αξίας

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι δαπάνες αποτελούν σημαντικό κομμάτι στη ζωή των επιχειρήσεων άρα και της λογιστικής. Σκοπός της εργασίας είναι η έρευνα των δαπανών, η παρουσίαση και ο διαχωρισμός κατά είδος αλλά και σε εκπιπτόμενες και μη εκπιπτόμενες. Έχουν γίνει πολλές αλλαγές στους νόμους με κύριους τη ζωή των οντοτήτων τον λογιστικό και το φορολογικό και πρέπει να εφαρμόζονται και οι δύο ταυτόχρονα.

Αλλαγές που απαιτούνται να παρακολουθούνται από επιχειρηματίες, λογιστές και εφοριακούς. Με το Ν. 2238/13 και τον Ν. 4172/1994 έγιναν σημαντικές αλλαγές στο άρθρο 31 του Ν. 4110/2013 άρθρο 3, 11 και 13 του Ν. 4110/2013. Ακόμα αναφέρονται με τα άρθρα 22 και 23 του Ν. 4172/13. Για όσες δαπάνες δεν εκπίπτουν αλλά καταχωρούνται στα βιβλία ισχύει η φορολογική αναμόρφωση που προβλέπει ο Ν. 3842/2010.

Στόχος της παρούσας εργασίας είναι η παρουσίαση και η ανάλυση των δαπανών με σκοπό να βοηθήσουν όλοι όσοι ασχολούνται με την επιχειρηματικότητα καθώς συντρέχουν στον προσδιορισμό των κερδών και κατ' επέκταση στους φόρους και στα μερίσματα.

## ΠΡΩΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΟΡΙΣΜΟΙ

### 1.1 Επιχείρηση

Το πιο μεγάλο μέρος των οικονομικών οργανισμών μιας χώρας αποτελούν οι επιχειρήσεις. Γι' αυτό στη συνέχεια θα ασχοληθούμε με αυτές, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι οι γενικές αρχές της λογιστικής δεν εφαρμόζονται σε όλους ανεξαιρέτως τους οικονομικούς οργανισμούς. Επιχειρήσεις είναι οι οικονομικοί οργανισμοί, οι οποίοι εξυπηρετούν οικονομικές ανάγκες της κοινωνίας με σκοπό το κέρδος, το οποίο προορίζεται να περιέλθει στην ατομική περιουσία του φορέα (ή φορέων) της, που λέγεται επιχειρηματίας. Τα βασικά χαρακτηριστικά στοιχεία της επιχείρησης είναι ότι:

α) Έχει δική της περιουσία ξεχωριστή από την περιουσία του φορέα της.

β) Δρα στην αγορά, όπου συναντώνται η προσφορά και η ζήτηση των οικονομικών αγαθών και εξυπηρετεί οικονομικές ανάγκες της κοινωνίας.

γ) Αποβλέπει στο κέρδος του φορέα της, που δικαιολογείται από τους κινδύνους στους οποίους εκτίθεται και από το γεγονός ότι εξυπηρετεί την κοινωνία. Το κέρδος αποτελεί κίνητρο για τη δημιουργία επιχειρήσεων με συνέπειες, την αύξηση παραγωγής αγαθών ή υπηρεσιών, μείωση τιμών με τον ανταγωνισμό, απασχόληση προσωπικού κ.λπ.

δ) Έχει δική της οντότητα, λογιστική, οικονομική, οργανωτική, διοικητική, λειτουργική και, πολλές φορές και νομική. Για το λόγο αυτό η επιχείρηση, αλλά και ο κάθε οικονομικός οργανισμός, λέγεται και "Λογιστική Μονάδα".

Η επιτυχία των σκοπών της επιχείρησης εξαρτάται από την ορθή και με επιστημονικές βάσεις οργάνωση της. Η οργάνωση αυτή (οικονομική, παραγωγική, διοικητική, διαχειριστική, νομική, λογιστική κ.λπ.), πρέπει να γίνει έτσι, ώστε να υπάρξει αρμονία στο επίπεδο των περιουσιακών στοιχείων, των εργαζόμενων σε αυτή και των συνθηκών της αγοράς. Προβλήματα σ' αυτή παρουσιάζονται κατά την ίδρυση, τη λειτουργία και τη διάλυση ή τη μετατροπή ή τη συγχώνευση<sup>1</sup>.

Επιχείρηση ορίζεται κάθε οικονομική μονάδα η οποία είναι αυτοτελή και επιδιώκει το μεγαλύτερο κέρδος. Ορίζει μόνο την οργάνωση της και την διαχείριση της. Το κέρδος προέρχεται μετά από οικονομικές συναλλαγές. Το κέρδος αποτελεί τον κύριο στόχο της επιχείρησης. Η οικονομική μονάδα μπορεί να ανήκει σε ένα φυσικό πρόσωπο (ατομική) ή σε πολλά φυσικά πρόσωπα (εταιρία). Ακόμα η εταιρία μπορεί να ανήκει σε φυσικά και σε νομικά πρόσωπα. Οι επιχειρήσεις του Ν. 4308/2014 ονομάζονται οντότητες<sup>2</sup>.

Κύριος στόχος των επιχειρήσεων είναι η δημιουργία πλούτου. Αυτό επιτυγχάνεται με τον πολλαπλασιασμό πλούτου. Αυτό επιτυγχάνεται με τον πολλαπλασιασμό του αρχικού διαθέτοντος κεφαλαίου.

Η οικονομική μονάδα είναι δημιουργία μιας ιδιωτικής πρωτοβουλίας κάποιου ή κάποιων μελών της κοινωνίας τα οποία εισφέρουν το αρχικό κεφάλαιο που είναι απαραίτητο για τη αρχική λειτουργία της επιχείρησης. Ο ρόλος των επιχειρήσεων είναι οι δοσοληψίες με άλλα μέλη της κοινωνίας προκειμένου να επιτύχουν τούς στόχους τους<sup>3</sup>.

Τι θεωρείται επιχειρηματική δραστηριότητα

Η έννοια της επιχειρηματικής δραστηριότητας δεν περιλαμβάνεται στο νομοθέτημα των ΕΛΠ, αλλά θα πρέπει να αναζητηθεί, πέραν της κοινής πείρας, και στις διατάξεις του

<sup>1</sup> ΑΡ. Γ. ΚΟΝΤΑΚΟΣ, ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΕΥΡΩ, ΣΕΛ. 18

<sup>2</sup> [HTTPS://WWW.EFOROLOGIA.GR/LAWBANK/DOCUMENT.ASPX?DIGEST=D512E30CB4D2F800.1D031AE53&VERSION=2014/11/24](https://www.eforologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=D512E30CB4D2F800.1D031AE53&version=2014/11/24)

<sup>3</sup> ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΔΡ., ΔΑΣΚΑΛΟΥ ΧΡ. (1999), ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Β' ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΚΔΟΤΙΚΗ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 11-12.



Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος- ΚΦΕ ν.4172/2013. Σύμφωνα λοιπόν με το άρθρο 7 § 2, ο ΚΦΕ προβλέπει τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων και συγκεκριμένα :

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Δηλαδή στην δεύτερη κατηγορία κατατάσσονται όλα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα, χωρίς να γίνεται πλέον καμιά διάκριση σε επιμέρους κατηγορίες. Στην ουσία ενοποιήθηκαν οι προηγούμενες πηγές Δ, Ε και Ζ σε μια πηγή από επιχειρηματική δραστηριότητα (εμπορική - βιοτεχνική- βιομηχανική δραστηριότητα, γεωργική - αγροτική δραστηριότητα, ελευθέρια επαγγέλματα και κάθε είδους προσφορά υπηρεσιών, είτε πρόκειται για επιχειρήσεις, είτε για ελεύθερους επαγγελματίες).

Σύμφωνα με το άρθρο 21 §1 του ΚΦΕ κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων .

Η επιχείρηση κατανέμει τις δραστηριότητες της σε διάφορες λειτουργίες. Οι βασικές είναι:

### **1.2 Παραγωγική Λειτουργία<sup>4</sup>**

Η Παραγωγική Λειτουργία (Production Function) αποτελεί τη θεμελιώδη λειτουργία. Ο ρόλος της είναι η μελέτη, ο σχεδιασμός και η παραγωγή προϊόντων και περιλαμβάνει:

- Την προετοιμασία της εργασίας, με στόχο τη μείωση του κόστους εξοπλισμού και παραγωγής με τη βελτιστοποίηση των διαθέσιμων πόρων. Διακρίνουμε δύο στάδια:
  - ✓ Την τεχνική προετοιμασία (εγκαταστάσεις, συντήρηση, προδιαγραφές λειτουργίας κ.λπ.).
  - ✓ Τη διοικητική προετοιμασία (προγραμματισμός παραγωγής, καθορισμός αναγκών σε πρώτες ύλες και άλλα υλικά κ.λπ.).
- Την εκτέλεση της εργασίας σύμφωνα με οδηγίες, εντολές κ.λπ. που εκπονήθηκαν κατά την προετοιμασία.
- Τον έλεγχο της εργασίας (ποιότητα, έλεγχος παραγόντων παραγωγής, προσδιορισμός αποκλίσεων αποδοτικότητας κ.α.)<sup>5</sup>.

### **1.3 Εμπορική Λειτουργία**

Η Εμπορική Λειτουργία (Commercial Function) βασίζεται σε τρεις διαφορετικές διαδικασίες.

- Αγορές/Προμήθειες (επιλογή προμηθευτών, διακανονισμός τιμών, διαχείριση παραγγελιών, παραλαβή εμπορευμάτων ή (και) πρώτων υλών κ.α.).
- Διαχείριση αποθεμάτων (παρακολούθηση, απογραφή, αποτίμηση κ.λπ.)

<sup>4</sup> ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΗΣ ΑΝΤ., ΚΟΙΛΙΑΣ ΧΡ., ΚΩΣΤΑΣ ΑΘ., (2009), ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗ ΘΕΩΡΙΑ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΕΩΝ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΩΝ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 26

<sup>5</sup> ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΗΣ ΑΝΤ., ΚΟΙΛΙΑΣ ΧΡ., ΚΩΣΤΑΣ ΑΘ., (2009), ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗ ΘΕΩΡΙΑ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΕΩΝ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΩΝ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 26-28

- Μάρκετινγκ - Πωλήσεις (έρευνα αγοράς, διάλογοι και τεχνικές διανομής, τιμές πώλησης και όροι πληρωμής, διαφήμιση κ.λπ.) <sup>6</sup>.

#### **1.4 Οικονομική Λειτουργία**

Με την Οικονομική Λειτουργία (Economic Function) η επιχείρηση παίζει το ρόλο του επενδυτή, του καταθέτη, του δανειστή, του δανειζόμενου και του οικονομικού διαχειριστή. Έχει έσοδα από τις πωλήσεις των προϊόντων της, φορολογείται για τις δραστηριότητες της, παίρνει δάνεια από τις τράπεζες, αυξάνει το κεφάλαιο της με την πώληση μετοχών, έχει λογαριασμούς καταθέσεων σε τράπεζες κ.λπ.

Διαχείριση αποθεμάτων (παρακολούθηση, απογραφή, αποτίμηση κ.λπ.) <sup>7</sup>.

#### **1.5 Διοικητική Λειτουργία**

Ρόλος της διοικητικής Λειτουργίας (Administrative or Management Function) είναι να προβλέπει, να οργανώνει, να διοικεί, να συντονίζει, και να ελέγχει, όλα τα στελέχη, που, ανεξάρτητα από την υπηρεσία ή το τμήμα που ανήκουν, συμμετέχουν στον ένα ή στον άλλο βαθμό σ' αυτήν τη λειτουργία<sup>8</sup>.

Η συνεισφορά της είναι καθαρά πνευματική και από αυτήν εξαρτάται η επιτυχία ή όχι της επιχείρησης και ο συντονισμός των προσπαθειών. Οι ευθύνες κατανέμονται σε τρία επίπεδα, που αντιστοιχούν στη διοικητική πυραμίδα κάθε επιχείρησης. Η κλασική διοικητική λειτουργία του παρελθόντος έδωσε τη θέση της στη Διοίκηση - Διαχείριση (Management), ή οποία βασίζεται στις σύγχρονες πληροφοριακές τεχνολογίες, στην Επιχειρησιακή Έρευνα, στις τεχνικές Στατιστικής Ανάλυσης, της αξιολόγησης αποφάσεων κ.λπ. Ουσιαστικά ξεπεράστηκε η φιλοσοφία του «τι συμβαίνει στην επιχείρηση;», με το μάτι καρφωμένο στο εσωτερικό της επιχείρησης, από την φιλοσοφία του «τι συμβαίνει και τι πρόκειται να συμβεί στην επιχείρηση» με το μάτι εστραμμένο κυρίως στο εξωτερικό της επιχείρησης.

#### **1.6 Επιδιώξεις της επιχείρησης**

Οι επιδιώξεις κάθε επιχείρησης, που αποτελούν και το λόγο ύπαρξης και λειτουργίας της, είναι οι ακόλουθες:

Η Αποτελεσματικότητα

Με τον όρο Αποτελεσματικότητα (Effectiveness) εννοείται ο βαθμός επίτευξης των στόχων. Πολύ συχνά ακούγονται φράσεις, όπως «πετύχαμε τους στόχους μας σε ικανοποιητικό βαθμό» ή ότι, «οι στόχοι μας επιτεύχθηκαν κατά 90%». Τέτοιες διαπιστώσεις, που έχουν προκύψει από μετρήσεις, βρίσκονται πολύ συχνά στις ετήσιες εκθέσεις των οργανώσεων.

Η αποτελεσματικότητα υπολογίζεται στην πράξη συγκρίνοντας τα αποτελέσματα, που επιτεύχθηκαν σε σχέση με τα επιδιωκόμενα. Για παράδειγμα, μια επιχείρηση

που θέτει ως στόχο την αύξηση των πωλήσεων για το επόμενο έτος κατά 10 %, και τελικά πετυχαίνει μια αύξηση κατά 8%, είναι αποτελεσματική κατά 80% <sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup> ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΗΣ ΑΝΤ., ΚΟΙΛΙΑΣ ΧΡ., ΚΩΣΤΑΣ ΑΘ., (2009), ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗ ΘΕΩΡΙΑ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΕΩΝ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΩΝ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 26-27

<sup>7</sup> ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΗΣ ΑΝΤ., ΚΟΙΛΙΑΣ ΧΡ., ΚΩΣΤΑΣ ΑΘ., (2009), ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗ ΘΕΩΡΙΑ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΕΩΝ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΩΝ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ.27

<sup>8</sup> ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΗΣ ΑΝΤ., ΚΟΙΛΙΑΣ ΧΡ., ΚΩΣΤΑΣ ΑΘ., (2009), ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗ ΘΕΩΡΙΑ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΕΩΝ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΩΝ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 27

<sup>9</sup> ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΗΣ ΑΝΤ., ΚΟΙΛΙΑΣ ΧΡ., ΚΩΣΤΑΣ ΑΘ., (2009), ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗ ΘΕΩΡΙΑ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΕΩΝ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΩΝ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 35-39

Εκτός από ποσοστά, μπορούν να χρησιμοποιηθούν και απόλυτες τιμές. Για παράδειγμα, αν μια επιχείρηση θέσει ως στόχο την αύξηση των πωλήσεων κατά 1000 μονάδες και πετύχει μια αύξηση κατά 700 μονάδες, ο βαθμός αποτελεσματικότητας της είναι 70%. Πιο απλά, θα μπορούσαμε να πούμε ότι, ο τύπος που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για το βαθμό αποτελεσματικότητας μιας επιχείρησης είναι ο λόγος των επιτευχθέντων μονάδων δια των επιδιωκόμενων:

$$\text{Αποτελεσματικότητα} = \frac{\text{Αποτέλεσμα}}{\text{Στόχος}}$$

---

#### Η Αποδοτικότητα

Ένα άλλο μέγεθος, συναφές με την αποτελεσματικότητα, είναι η Αποδοτικότητα (Efficiency). Η αποδοτικότητα εκφράζει τις θυσίες (το κόστος), που απαιτούνται για την επίτευξη ενός αποτελέσματος. Η αποδοτικότητα μετριέται συνήθως με δείκτες. Στον αριθμητή τοποθετείται το αποτέλεσμα (εκροή), που πραγματοποιήθηκε, ενώ στον παρανομαστή το κόστος ή οι θυσίες (εισροή) που απαιτούνται για την πραγματοποίηση του συγκεκριμένου αποτελέσματος:

$$\text{Αποδοτικότητα} = \frac{\text{Αποτέλεσμα}}{\text{Κόστος}}$$

$$\text{Αποδοτικότητα} = \frac{\text{Ωφέλεια}}{\text{Κόστος}}$$

---

Η έννοια της αποδοτικότητας στην Ελλάδα έχει ταυτιστεί με την έννοια της οικονομικής αποδοτικότητας. Οικονομική αποδοτικότητα είναι ο λόγος του οικονομικού αποτελέσματος (κέρδος ή ζημία) στο τέλος της χρήσης (έτος, εξάμηνο, μήνας, εβδομάδα) προς το κεφάλαιο που χρησιμοποιήθηκε:

$$\text{Οικονομική Αποδοτικότητα} = \frac{\text{Καθαρό Κέρδος ή Ζημία}}{\text{Χρησιμοποιηθέντα Κεφάλαια}}$$

---

#### Η Παραγωγικότητα

Η αποδοτικότητα είναι στενά συνδεδεμένη με την Παραγωγικότητα (Productivity). Ο μαθηματικός τύπος, που χρησιμοποιείται για τον υπολογισμό της παραγωγικότητας είναι ίδιος με εκείνον της αποδοτικότητας. Η μόνη διαφορά είναι ότι, με την αποδοτικότητα μετράμε αξίες και χρηματικά μεγέθη, ενώ με την παραγωγικότητα μετράμε ποσότητες προϊόντων σε σχέση με τον αριθμό εργαζομένων ή τον τεχνολογικό εξοπλισμό. Πιο συγκεκριμένα, όταν μετράμε τον αριθμό των μονάδων των τελικών προϊόντων, που παράχθηκαν, προς τον αριθμό των εργαζομένων ή τον αριθμό των ωρών, που

απασχολήθηκαν (ανθρωποώρες), κάνουμε λόγο για την Παραγωγικότητα της Εργασίας (Work Productivity):

$$\text{Παραγωγικότητα Εργασίας} = \frac{\text{Μονάδες Παραχθέντων Προϊόντων}}{\text{Μονάδες Αναλωθέντων Ανθρωποωρών}}$$

Έτσι, για παράδειγμα, αν τα τελικά προϊόντα στο τέλος μιας εργάσιμης ημέρας είναι 5.000 μονάδες, για τις οποίες απαιτήθηκαν 50 ανθρωποώρες, τότε η παραγωγικότητα θα είναι  $5000/50=100$ . Αν την επόμενη ημέρα παραχθούν 5.100 μονάδες, η παραγωγικότητα θα είναι  $5100/50=102$ , παρουσιάζοντας μια αύξηση κατά 2 %

Εκτός από την παραγωγικότητα της εργασίας,, μπορεί να υπολογίζεται η παραγωγικότητα και των άλλων συντελεστών παραγωγής, όπως είναι οι μηχανές, οι πρώτες ύλες και οι χρηματικοί πόροι.

Ο γενικός τύπος της παραγωγικότητας, που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε συντελεστή παραγωγής, δίνεται από την παρακάτω σχέση:

$$\text{Παραγωγικότητα} = \frac{\text{Μονάδες Παραχθέντων Προϊόντων ή Υπηρεσιών}}{\text{Μονάδες Χρησιμοποιηθέντων Παραγωγικών Μέσων}}$$

Η λογιστική είναι η βασική και επίσημη πηγή πληροφοριών κάθε επιχειρήσεως για τους τρίτους, μεταξύ των οποίων και το Κράτος με τις φορολογικές υπηρεσίες του. Και για την ίδια την επιχείρηση, βεβαίως, η λογιστική έχει πρωτεύων σημασία, αλλά δεν αποτελεί την αποκλειστική πηγή πληροφοριών<sup>10</sup>.

Οι πληροφορίες επιτρέπουν σε όσους τις χρησιμοποιούν να προβαίνουν σε κρίσεις και αποφάσεις στην οικονομική πολιτική. Σήμερα χρησιμοποιείται η διπλογραφική μέθοδος η οποία σε σχέση με την απλογραφική.

Η διπλογραφική μέθοδος δεν περιορίζεται μόνο στην απλή καταγραφή - καταχώρηση αλλά και στη συστηματική παρακολούθηση δια δεύτερου λογαριασμού όπου και κατοπτρίζεται ο αντίκτυπος που έχει ο πρώτος στη θέση της οικονομικής δραστηριότητας ακόμα και σε συγκεκριμένο χρόνο<sup>11</sup>.

Οι ετήσιες λογιστικές καταστάσεις συμπληρώνουν και γενικεύουν το οικονομικό περιεχόμενο των επιχειρήσεων.

Ο ισολογισμός και οι καταστάσεις που τον συνοδεύουν, συμπεριλαμβανομένου και του πιστοποιητικού των ορκωτών ελεγκτών, πρέπει να θεωρούνται ως μία γενική εικόνα της επιχειρήσεως και χρήζουν περαιτέρω επεξεργασίας (εξωλογιστικής) και μελέτης. Η παρακολούθηση και η ανάλυση των μεγεθών των οικονομικών καταστάσεων οδηγεί σε χρήσιμα συμπεράσματα για την πορεία της επιχείρησης σε όλους τους τομείς την βιωσιμότητα, τον δυναμισμό και την αξία της<sup>12</sup>.

Η λογιστική έχει ως σκοπό:

- Την παρακολούθηση και καταγραφή των συναλλαγών με τους τρίτους
- Τη συγκέντρωση των εσόδων-εξόδων κατά λειτουργία

<sup>10</sup> ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΔΡ., ΔΑΣΚΑΛΟΥ ΧΡ. (1999), ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Β' ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΚΔΟΤΙΚΗ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 23-24.

<sup>11</sup> ΔΡ. Γ. ΚΟΝΤΑΚΟΣ, ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΕΥΡΩ, ΑΘΗΝΑ 2001, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ, ΣΕΛ. 22

<sup>12</sup> ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΔΡ., ΔΑΣΚΑΛΟΥ ΧΡ. (1999), ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Β' ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΚΔΟΤΙΚΗ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 23-24.

- Τον προσδιορισμό του αποτελέσματος
- Την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
- Τον εσωτερικό έλεγχο
- Την κατάρτιση δηλώσεων φορολογίας

Στην συστηματική επιχείρηση "τίποτε δεν μετράει, αν δεν περνάει μέσα από την λογιστική". Η Λογιστική αποτελεί την αδιάλειπτη και παράλληλη προς τα επιχειρηματικά γεγονότα (κατά χρονολογική σειράν) τεχνική συστηματικής καταγραφής και ταξινομήσεως των βασικών στοιχείων των γεγονότων αυτών, με κατάληξη, πάντοτε, την έκφρασή τους στην ενιαία γλώσσα της αριθμητικής του χρήματος. Πέραν της καταγραφής και ταξινομήσεως, η λογιστική προχωρεί, κατά τακτά χρονικά διαστήματα και οπωσδήποτε κατά δωδεκάμηνο, στην επεξεργασία, ανάλυση και ερμηνεία του συνόλου των συγκεντρωμένων πληροφοριών. Καταλήγει έτσι στην ανακεφαλαίωση και στην σύνοψη των πληροφοριών του έτους, με την μορφή αποτελεσμάτων, σε τυποποιημένους πίνακες, δημοσιεύσιμους και χρησίμους στο εσωτερικό και στο εξωτερικό της επιχειρήσεως<sup>13</sup>.

Η Λογιστική συστηματικά καταγράφει και ποσοτικοποιεί όλα τα μεγέθη μίας επιχείρησης ή επιχειρηματικής μονάδας σε χρηματικές μονάδες. Η λογιστική επιστήμη χωρίζεται σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα με το σκοπό και τις πληροφοριακές ανάγκες ποιών ομάδων ενδιαφερομένων εξυπηρετεί. Μια πρώτη διάκριση γίνεται σε:

- Χρηματοοικονομική Λογιστική
- Διοικητική Λογιστική

Η πρώτη αυτή γενική διάκριση γίνεται με βασικό κριτήριο την εσωστρέφεια ή την εξωστρέφεια των πληροφοριών. Ήτοι, η Χρηματοοικονομική Λογιστική εξυπηρετεί τις πληροφοριακές ανάγκες των τρίτων, έξω από την επιχείρηση, ενώ η Διοικητική τις πληροφοριακές ανάγκες μέσα στην επιχείρηση. Στον ευρύτερο κλάδο της Διοικητικής Λογιστικής υπάγεται και η Λογιστική Κόστους (ή Κοστολόγηση ή Αναλυτική Λογιστική).

Οι στόχοι της επιχειρήσεως κατά τις οικονομικές θεωρίες

Η κλασική οικονομική θεωρία της επιχειρήσεως θεωρούσε την μεγιστοποίηση του κέρδους ως τον μοναδικό στόχο της επιχειρήσεως. Επιτυγχάνετε δε ο στόχος αυτός, όταν τα οριακά έσοδα εξισώνονται με το οριακό κόστος της επιχειρήσεως.

Η προηγούμενη θεωρία επεκράτησε επί μακρόν, αλλά συγκέντρωσε πολλές κριτικές. Ο στόχος της μεγιστοποιήσεως είχε προταθεί από τον γάλλο οικονομολόγο Α.Α.Cournot (1800-1877) το 1838 (Έρευνες για τις μαθηματικές αρχές της θεωρίας του πλούτου), αλλά τότε απέβλεπε στην μονοπωλιακή κατάσταση. Αργότερα οι αγγλοσάξονες οικονομολόγοι επέκτειναν την θεωρία στις καταστάσεις τελείου και μη τελείου ανταγωνισμού, αλλά στην τελευταία περίπτωση παίζει πρωτεύοντα ρόλο η δράση των άλλων επιχειρήσεων. Επί πλέον, ο στόχος της μεγιστοποιήσεως του κέρδους δεν λαμβάνει υπ' όψη την αβεβαιότητα και τον κίνδυνο<sup>14</sup>.

Διάφοροι ερευνητές πρότειναν και άλλους στόχους για την επιχείρηση, όπως

- Την επίτευξη ενός ικανοποιητικού κέρδους, ώστε οι διευθύνοντες να διατηρούν τον έλεγχο της επιχειρήσεως,
- Την μεγιστοποίηση του κύκλου εργασιών,

<sup>13</sup> ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΔΡ., ΔΑΣΚΑΛΟΥ ΧΡ. (1999), ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Β' ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΚΔΟΤΙΚΗ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 25-27.

<sup>14</sup> ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΔΡ., ΔΑΣΚΑΛΟΥ ΧΡ. (1999), ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Β' ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΚΔΟΤΙΚΗ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 11-12.

- Την μεγιστοποίηση της ωφελιμότητας της επιχειρήσεως (μισθοί, επενδύσεις), αλλά αυτοί οι στόχοι ουσιαστικώς απέβλεπαν στην μεγιστοποίηση μιας μεταβλητής υπό ορισμένους περιορισμούς.

### **1.7 Επιχειρηματικότητα & επιχείρηση**

Η λέξη επιχειρηματικότητα είναι μία έννοια που θα βρίσκεται όλες τις εποχές στο προσκήνιο. Το τελευταίο διάστημα που διανύονται ημέρες δύσκολες στην Ελλάδα λόγω της οικονομικής κρίσης η επιχειρηματικότητα έρχεται στο προσκήνιο ως μια δραστηριότητα ικανή και αναγκαία να οδηγήσει στην ανάπτυξη. Όλοι αναγνωρίζουν ότι με την επιχειρηματικότητα,

- Δημιουργούνται επιχειρήσεις
- Δημιουργούνται θέσεις εργασίας
- Δημιουργείται πλούτος
- Δημιουργείται ανάπτυξη

Ένας απλός ορισμός περιγράφει την επιχειρηματικότητα ως το ξεκίνημα μιας επιχείρησης. Γι αυτό και στην διεθνή γλώσσα, η επιχειρηματικότητα, το ξεκίνημα μιας επιχείρησης ορίζεται και ως start up. Η κατανόηση του ορισμού της επιχειρηματικότητας και του πνεύμα της επιτυγχάνεται ευκολότερα με την κατανόηση πρωτίστως του ορισμού και το χαρακτήρα της επιχείρησης.

Επιχείρηση είναι μια ομάδα ανθρώπων (εταιρία) ή ατομικά ένας άνθρωπος (ατομική), που αξιοποιούν μια επιχειρηματική ευκαιρία, διαχειρίζονται μέσα, πόρους και χρόνο, χρησιμοποιούν το management για να δημιουργήσουν προϊόντα ή υπηρεσίες, για να ικανοποιήσουν κάποια ή κάποιες ανάγκες και να επιτύχουν ένα οικονομικό αποτέλεσμα (οικονομικό. Με απλά λόγια, η επιχείρηση ικανοποιεί ανάγκες ανθρώπων, δηλαδή βρίσκει αποτελεσματικές λύσεις στα προβλήματά τους. Ακόμα Οικονομικό Οργανισμό αποτελεί η συγκρότηση περιουσίας για την παραγωγή και διάθεση οικονομικών αγαθών, με βάση την οικονομική αρχή. Περιουσία του οικονομικού οργανισμού αποτελεί ο κατάλληλος συνδυασμός των συντελεστών της παραγωγής (φύση, εργασία, κεφάλαιο κ.λπ.), για την εξυπηρέτηση των σκοπών του. Η περιουσία των οικονομικών οργανισμών, με την οποία κατά κύριο λόγο ασχολείται η Λογιστική, αποτελείται από διάφορες αξίες και σχέσεις που θέτονται σε διαρκή κίνηση (τεχνική, συναλλακτική κ.λπ.), για την εξυπηρέτηση των σκοπών τους.

### **1.8 Ορισμός της οργάνωσης**

Ο όρος Οργάνωση (Organization) χρησιμοποιείται, στη Διοικητική Επιστήμη, με διπλή σημασία:

α) Σύμφωνα με την πρώτη, η Οργάνωση είναι, είτε οι σχέσεις, που υφίστανται μεταξύ των συστατικών ενός συνόλου, είτε η ακολουθία και η ακολουθούμενη μεθοδολογία των ενεργειών για την επίτευξη των στόχων ενός συνόλου (π.χ. οργάνωση δεδομένων, οργάνωση μιας επιχείρησης). Αυτός ο όρος, με αυτήν τη σημασία, εκφράζει την ανάγκη ελέγχου και συντονισμού των πολύπλοκων διαδικασιών, που δημιουργούνται με το συνδυασμό της φύσης, της εργασίας και του κεφαλαίου.

β) Σύμφωνα με τη δεύτερη, μια Οργάνωση αποτελεί ένα κοινωνικό σύνολο, το οποίο χρησιμοποιώντας συγκεκριμένους πόρους, σχέσεις, διαδικασίες, μεθόδους κ.λπ., στοχεύει στην επίτευξη κάποιου στόχου (π.χ. οργανώσεις εργαζομένων, επιχειρήσεις, οργανισμοί κ.λπ.). Στη συνέχεια, με τον όρο «μια οργάνωση», θα εννοείται κάθε σταθερή και τυπική δομή, που αντλεί πόρους από το περιβάλλον και τους επεξεργάζεται για να παράγει προϊόντα, υπηρεσίες, πληροφορίες κ.λπ.

Όμως και η ελληνική απόδοση του αγγλόφωνου όρου «organization» δημιουργεί εννοιολογικό πρόβλημα. Διότι μεταφράζεται:

- α) είτε ως «οργάνωση», με τις προαναφερθείσες σημασίες,
- β) είτε ως «οργανισμός», με τους ορισμούς που ακολουθούν στη συνέχεια.

Γενικότερα μια οργάνωση μπορεί να είναι:

- Παραγωγική Μονάδα, όταν ο στόχος της είναι η παραγωγή προϊόντων, υπηρεσιών ή πληροφοριών (π.χ. επιχειρήσεις).
- Θεσμική, όταν προσανατολίζεται προς τη διαμόρφωση θεσμικού πλαισίου (π.χ. Τοπική Αυτοδιοίκηση, Δημόσια Διοίκηση).
- Πολιτική-Συνδικαλιστική, όταν στοχεύει στην παραγωγή και διάδοση ιδεολογικών και πολιτικών απόψεων.
- Πολιτιστική, Αθλητική κ.λπ., ανάλογα με τις επιδιώξεις των συμμετεχόντων σ' αυτές.

Ο λογιστής παίζει πρωτεύοντα ρόλο στη ζωή της επιχείρησης. Εξετάζει και ερμηνεύει τα στοιχεία της λογιστικής. Για το λόγο αυτό, ο Λογιστής αποτελεί σημαντικό μέλος της διοικήσεως του οικονομικού οργανισμού. Η δική του συμβολή και βοήθεια είναι απαραίτητη, για να μπορέσει η επιχείρηση να ξεπεράσει τους κινδύνους που προέρχονται από τον ανταγωνισμό, τις αλλαγές των συνηθειών, τη μόδα και γενικότερα από τις γενικές και ειδικές οικονομικές υφέσεις και για να εκμεταλλευτεί τις οικονομικές ανθήσεις .

## **1.9 Φοροδιαφυγή**

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

### **1.9.1 Είδη φοροδιαφυγής**

Η φοροδιαφυγή μπορεί να εμφανιστεί με πολλούς τρόπους και τεχνάσματα όπως π.χ.:

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

Η φοροδιαφυγή εντοπίζεται εύκολα σε εισοδήματα που προέρχονται από μισθωτές υπηρεσίες ή εκμετάλλευση ακινήτων, λόγω της ευκολίας διασταύρωσης στοιχείων (δηλαδή σύγκριση εσόδου από τον ένα συμβαλλόμενο και δαπάνης από το άλλο), ενώ είναι δύσκολο να εντοπισθούν σε πηγές όπως από ελεύθερα επαγγέλματα. Στις εμπορικές επιχειρήσεις συνήθως η φοροδιαφυγή αντιμετωπίζεται με επιτόπου ελέγχους, αλλά και διασταυρώσεις. Στις περιπτώσεις που είναι δύσκολη η διασταύρωση, υπολογίζεται ένα τεκμαρτό εισόδημα, ενώ κατά καιρούς αναπροσαρμόζονται τα τεκμήρια διαβίωσης.

Η φοροδιαφυγή ανέρχεται στην Ελλάδα σε 30 δις ευρώ ετησίως, κάνοντας την πρωταθλήτρια στην παραοικονομία, και η μείωση της κατά 20 δις ευρώ θα μπορούσε να μειώσει τους φόρους που καταβάλλουν οι φορολογούμενοι κατά ποσοστό 30%.

### 1.10 Η Παραοικονομία στην Ευρώπη 2013

Χάρτης των εθνικών παραοικονομιών ανά κεφαλή στην Ευρώπη. Η κόκκινη κλίμακα αντιπροσωπεύει τους αριθμούς που παρουσιάζονται από τις κόκκινες στήλες στο διάγραμμα αριστερά.

Άμεση σύγκριση των εθνικών παραοικονομιών ανά κεφαλή μπορεί να γίνει μόνο αν ληφθούν υπ' όψη ανεπεξέργαστα εθνικά δεδομένα της παραοικονομίας και οι πληθυσμοί. Είναι διαθέσιμα από «The Shadow Economy in Europe 2013», σελ. 22-23, Friedrich Schneider, Πανεπιστήμιο του Linz, και από την EUROSTAT, αντίστοιχα. Ως αποτέλεσμα, σε ορισμένες εθνικές οικονομίες, όπως στις σκανδιναβικές χώρες, η παραοικονομία τους φαίνεται να είναι χαμηλή σε σχέση με το σύνολο του ΑΕΠ, αν και ο απόλυτος αριθμός είναι πολύ ψηλός. Προφανώς, το εξαιρετικά υψηλό ΑΕΠ της χώρας καλύπτει την ψηλή παραοικονομία. Από την άλλη πλευρά, σε χώρες όπου το ΑΕΠ είναι πολύ χαμηλό, όπως στην Πορτογαλία και η στην Ελλάδα, η παραοικονομία υπερεκτιμάτε. Ο χάρτης της Ευρωπαϊκής παραοικονομίας 2013 σαφώς δείχνει ότι η παραοικονομία ανά κεφαλή γενικά είναι ψηλή σε βιομηχανικά αναπτυγμένες χώρες.

στην Ελλάδα με το νέο φορολογικό νόμο Ν.3943/2011 που δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ 66Α/31-03-2011 η φοροδιαφυγή θεσπίστηκε ως διαρκές έγκλημα και συνεπώς ως «συνεχές αυτόφωρο», που ανάλογα του ύψους του οφειλόμενου φόρου χαρακτηρίζεται ακόμα και κακούργημα επισύροντας κάθειρξη από 5 μέχρι 20 έτη.

Συγκεκριμένα ο παραπάνω νόμος προσδιορίζει το αδίκημα της φοροδιαφυγής στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) το αδίκημα της μη καταβολής βεβαιωμένων χρεών προς το Δημόσιο,
- β) το αδίκημα της παράλειψης υποβολής, ή ανακριβούς υποβολής φορολογικής δήλωσης,
- γ) το αδίκημα της μη απόδοσης ΦΠΑ ή άλλων παρακρατούμενων φόρων και
- δ) το αδίκημα της έκδοσης ή λήψης πλαστών ή εικονικών ή νοθευμένων φορολογικών στοιχείων<sup>15</sup>.

### 1.11 Οικονομικό Αποτέλεσμα μιας Επιχείρησης

Το κέρδος αποτελεί κίνητρο για τη δημιουργία επιχειρήσεων. Η Λογιστική έγινε αναγκαιότητα εξαιτίας της Βιομηχανικής Επανάστασης το 19ο αιώνα, κατά τον οποίο άρχισε να διδάσκεται συστηματικά. Η αλματώδης στη συνέχεια ανάπτυξη των Οικονομικών Οργανισμών, συνέτεινε στην έρευνα σε θέματα Λογιστικής και στην παρακολούθηση με αυτή, όχι μόνο των μετρητών και δοσοληψιών, αλλά και της παρουσίας και των οικονομικών αποτελεσμάτων.

Το οικονομικό αποτέλεσμα επιτυγχάνεται με τους λογαριασμούς και τον προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων με τη συσχέτιση των λογαριασμών εσόδων και εξόδων. Ακόμη, στην Οικονομική Λογιστική περιλαμβάνονται, η σύνταξη και παρακολούθηση των προϋπολογισμών, η λογιστική του πληθωρισμού και των αναπροσαρμογών των τιμών, η φορολογική λογιστική και η ελεγκτική.

Στην ανάπτυξη της Λογιστικής συντέλεσαν και ορισμένοι κανόνες της ίδιας της λογιστικής, όπως η λογιστική οντότητα του οικονομικού οργανισμού, η αυτοτέλεια των χρήσεων, η αρχή του δικαιολογητικού εγγράφου, οι κανόνες αποτιμήσεως, τα λογιστικά σχέδια των χωρών κ.λπ.<sup>16</sup>.

<sup>15</sup>[HTTP://EL.WIKIPEDIA.ORG/WIKI/%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CF%86%CF%85%CE%B3%CE%AE](http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CF%86%CF%85%CE%B3%CE%AE)

<sup>16</sup> ΑΡ. Γ. ΚΟΝΤΑΚΟΣ, ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΕΥΡΩ, ΣΕΛ. 21



Στο τέλος κάθε λογιστικής περιόδου γίνεται η σύγκριση των εσόδων και των εξόδων. Από τη σύγκριση αυτή γίνεται προσδιορισμός του οικονομικού αποτελέσματος. Εάν τα έσοδα είναι μεγαλύτερα από τα έξοδα τότε το αποτέλεσμα είναι κέρδος ενώ εάν είναι τα έξοδα μεγαλύτερα τότε το αποτέλεσμα είναι ζημιά. Παρόλο που τα κέρδη περιέχονται στα έσοδα, όταν γίνεται λόγος για έσοδα τότε εννοούνται οι ακαθάριστες εισροές και όχι για τις καθαρές που είναι τα κέρδη<sup>17</sup>.

### **1.12 Έσοδα και Δαπάνες μιας επιχείρησης**

Σε αυτό το σημείο θα γίνει αναφορά των εσόδων και εξόδων που κάνει μια επιχείρηση κατά τη διάρκεια των καθημερινών της συναλλαγών. Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω τα έσοδα και τα έξοδα προσδιορίζουν το οικονομικό αποτέλεσμα. Στο τέλος της κάθε χρονιάς οι επιχειρήσεις βλέπουν ποια ήταν η οικονομική τους πορεία μέσα από το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά).

### **1.13 Έννοια εσόδου**

Έσοδο είναι η χρηματική έκφραση της αγοραστικής δύναμης που αποκτάται, άμεσα ή έμμεσα, από τη δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας και ειδικότερα από την πώληση ή εκμετάλλευση αγαθών, υπηρεσιών και δικαιωμάτων. Στην έννοια του εσόδου περιλαμβάνονται και τυχόν επιχορηγήσεις και άλλα παρόμοια φύσεως κονδύλια που καταβάλλονται στην οικονομική μονάδα για την υποβοήθηση επιτεύξεως των σκοπών της<sup>18</sup>.

### **1.14 Έννοια εξόδου βάσει των ΕΛΠ**

Όπως είναι γνωστό, έξοδο είναι μία εκούσια (ηθελημένη) δαπάνη, η οποία συνεπάγεται είτε την μείωση στοιχείων του Ενεργητικού, είτε την αύξηση του πραγματικού Παθητικού (υποχρεώσεων). Παράδειγμα, η καταχώριση και η εξόφληση μισθοδοτικής κατάστασης, οι παροχές τρίτων, τα ποσά που λογιστικοποιούνται έναντι υπηρεσιών που παρέχονται στην οντότητα από τρίτα πρόσωπα, κ.λπ. Ακολουθώντας, το έξοδο αποφασίζεται να γίνει, προκειμένου να πραγματοποιηθούν επιχειρηματικοί στόχοι. Κατά την γνώμη μου, εκτιμώντας ότι αυτό συνδέεται και με την φορολογική διάσταση του θέματος, το έξοδο πρέπει να γίνεται, χάριν του εσόδου, δηλαδή με σκοπό την επίτευξη εσόδων και την μεγέθυνση του κύκλου εργασιών<sup>19</sup>.

### **1.15 Λογιστικό σύστημα**

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του 4308/2014 όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί:

α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).

β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).

---

<sup>17</sup> ΚΟΝΤΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ, (2015), ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, ΣΕΛ. 127

<sup>18</sup> [HTTPS://WWW.TAXHEAVEN.GR/PAGESDATA/LOGSXEDIO/1\\_5\\_KOSTOS.HTM](https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1_5_kostos.htm)

<sup>19</sup> [HTTP://EPIXEIRISI.GR/%CE%A3%CE%97%CE%9C%CE%95%CE%99%CE%A9%CE%9C%CE%91-%CE%A4%CE%97%CE%A3-%CE%A3%CE%A5%CE%9D%CE%A4%CE%91%CE%9E%CE%97%CE%A3/21976/%CE%97-%CE%AD%CE%BD%CE%BD%CE%BF%CE%B9%CE%B1-%CF%84%CE%BF%CF%85-%CE%B5%CE%BE%CF%8C%CE%B4%CE%BF%CF%85-%CE%BA%CE%B1%CE%B9-%CF%84%CE%BF%CF%85-%CE%B5%CF%83%CF%8C%CE%B4%CE%BF%CF%85-%CE%B2%CE%AC%CF%83%CE%B5%CE%B9-%CF%84%CF%89%CE%BD-%CE%95%CE%9B%CE%A0](http://epixeirisi.gr/%CE%A3%CE%97%CE%9C%CE%95%CE%99%CE%A9%CE%9C%CE%91-%CE%A4%CE%97%CE%A3-%CE%A3%CE%A5%CE%9D%CE%A4%CE%91%CE%9E%CE%97%CE%A3/21976/%CE%97-%CE%AD%CE%BD%CE%BD%CE%BF%CE%B9%CE%B1-%CF%84%CE%BF%CF%85-%CE%B5%CE%BE%CF%8C%CE%B4%CE%BF%CF%85-%CE%BA%CE%B1%CE%B9-%CF%84%CE%BF%CF%85-%CE%B5%CF%83%CF%8C%CE%B4%CE%BF%CF%85-%CE%B2%CE%AC%CF%83%CE%B5%CE%B9-%CF%84%CF%89%CE%BD-%CE%95%CE%9B%CE%A0)

γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).

Όσες οντότητες<sup>20</sup> υπάγονται στα διπλογραφικά βιβλία οφείλουν να τηρούν τους κανόνες της χρεοπιστώσεως στις ενέργειες της οικονομικής μονάδας οι οποίες προκαλούν μεταβολές στα ενεργητικά και παθητικά στοιχεία. Η σωστή παρακολούθηση των μεταβολών αυτών απαιτεί να αναλυθούν οι οικονομικές πράξεις όπως:

- Την μεταβολή των στοιχείων.
- Την μεταβολή του ενεργητικού ή του παθητικού.
- Τους λογαριασμούς με τους οποίους εκφράζονται λογιστικός τα στοιχεία.
- Το ποσό της μεταβολής.

Κάθε οικονομική πράξη<sup>21</sup> προκαλεί μεταβολή τουλάχιστον σε δύο από τα στοιχεία της περιουσίας της οικονομικής μονάδας. Γενικά μπορεί να προκαλέσει μεταβολή:

1. Ενός ή περισσότερων ενεργητικών και ενός ή περισσότερων παθητικών στοιχείων.
2. Δύο ή περισσότερων στοιχείων του ενεργητικού.
3. Δύο ή περισσότερων στοιχείων του παθητικού.

Απαραίτητο όμως είναι το σύνολο των χρεώσεων να είναι ίσο με το σύνολο των πιστώσεων.

Η ονομασία των οικονομικών αυτών πράξεων, ανάλογα με την μεταβολή που προκαλούν σε κάποια κατηγορία (ενεργητικών-παθητικών) στοιχείων παρουσιάζεται παρακάτω:

ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΠΟΥ ΠΡΟΚΑΛΟΥΝ	ΟΝΟΜΑΣΙΑ ΠΡΑΞΕΩΝ
ΜΟΝΟ ΣΤΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	ΚΑΘΕΤΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ
ΜΟΝΟ ΣΤΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟ	ΚΑΘΕΤΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ & ΠΑΘΗΤΙΚΟ	ΟΡΙΖΟΝΤΙΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ

Εικόνα 1.1: Ρεβάνογλου Ανδρ., Γεωργόπουλος Ι. (2014), Γενική Λογιστική με Ε.Γ.Λ.Σ., Εκδόσεις Δίσιγμα

Ανάλογα με τον αριθμό των λογαριασμών που μεταβάλλουν:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΜΕΤΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΛΟΓ/ΜΩΝ	ΟΝΟΜΑΣΙΑ ΠΡΑΞΕΩΝ
ΔΥΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΑΠΛΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ
ΠΕΡΙΣΣΟΤΕΡΟΙ ΑΠΟ ΔΥΟ	ΣΥΝΘΕΤΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ

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

Οι δυνατές περιπτώσεις μεταβολών της οικονομικής κατάστασης που θα επηρεάσουν το ενεργητικό και το παθητικό της οικονομικής μονάδας, είναι ήτοι και οι συνδυασμοί που προκύπτουν και εκφράζονται από τον τύπο:

<sup>20</sup> ΡΕΒΑΝΟΓΛΟΥ ΑΝΔΡ., ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΣ Ι. (2014), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ., ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΣΙΓΜΑ, ΣΕΛ. 116-118

<sup>21</sup> ΡΕΒΑΝΟΓΛΟΥ ΑΝΔΡ., ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΣ Ι. (2014), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ., ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΣΙΓΜΑ, ΣΕΛ. 116-118

**Αριθμός μεταβολών =  $\chi^{\nu}$**

όπου  $\chi$  = αριθμός στοιχείων που μεταβάλλονται.

και  $\nu$  = Δυνατές μεταβολές (εδώ είναι δύο, αύξηση και μείωση).

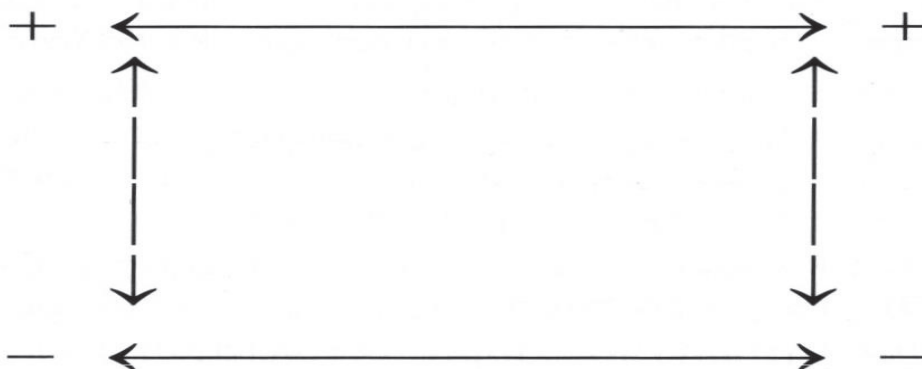
Στην περίπτωση που εξετάζουμε τις μεταβολές στο Ενεργητικό και το παθητικό, ο τύπος γίνεται:

**Αριθμός μεταβολών =  $2\chi^2 = 4$**

Και σχηματικά:

**Ενεργητικό = Παθητικό**

**Ενεργητικό = Παθητικό**



Εικόνα 1.3: Ρεβάνογλου Ανδρ., Γεωργόπουλος Ι. (2014), Γενική Λογιστική με Ε.Γ.Λ.Σ., Εκδόσεις Δίσιγμα

Παραδείγματα καταχώρησης εγγραφών σε Ημερολόγιο:

- 1) Αγορά εμπορευμάτων με πίστωση 10.000 ΕΥΡΩ ΚΑΙ 24% ΦΠΑ.
- 2) Πώληση εμπορευμάτων με πίστωση 10.000 ΕΥΡΩ ΣΥΜΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΟΥ ΦΠΑ
- 3) Πληρωμή τηλεφωνικών εξόδων

## ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
20.02.00.024 ΑΓΟΡΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	10000	
54.02.02.2024 Φ.Π.Α ΑΓΟΡΩΝ ΜΕ 24%	2400	
50.00.00.002 ΓΕΩΡΓΙΟΥ		12400
30.01.01.006 ΜΑΝΑΓΙΩΤΟΥ	8064,52	
70.01.01.024 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ	1935,48	
24% 54.02.01.7024 Φ.Π.Α ΠΩΛΗΣΕΩΝ		10000
62.03.90.024 ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ ΤΕΛΗ	400	
54.02.02.6024 Φ.Π.Α ΔΑΠΑΝΩΝ 24%	96	
38.01.00.000 ΚΕΝΤΡΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ		496

Πίνακας 1.1: Ημερολόγιο καταχώρησης εγγραφών

Τα γεγονότα<sup>22</sup> που αφορούν την οικονομική μονάδα και έχουν γι' αυτήν οικονομική σημασία επιδρούν στα επί μέρους στοιχεία της περιουσίας, τα οποία μεταβάλλουν. Τις μεταβολές αυτές παρακολουθήσαμε μέχρι τώρα με τους λογαριασμούς στους οποίους καταχωρίσαμε απευθείας τις αυξήσεις και τις μειώσεις. Στην πραγματικότητα προηγείται η

<sup>22</sup> ΡΕΒΑΝΟΓΛΟΥ ΑΝΔΡ., ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΣ Ι. (2014), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ., ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΣΙΓΜΑ, ΣΕΛ. 130-131.

καταχώριση των οικονομικών αυτών γεγονότων σε ένα λογιστικό βιβλίο που ονομάζεται Ημερολόγιο. Το Ημερολόγιο, που ονομάζεται και βιβλίο αρχικών καταχωρίσεων ή εγγραφών (book of original entry), έχει κατάλληλη γραμμογράφηση και καταχωρίζονται σ'αυτό κατά απόλυτη χρονολογική σειρά και με τη διπλογραφική μέθοδο εγγραφών όλα τα γεγονότα που αφορούν την οικονομική μονάδα. Η διαδικασία που ακολουθούμε μέχρι και την ενημέρωση των λογαριασμών (γενικό καθολικό και αναλυτικά καθολικά) είναι η παρακάτω:



Εικόνα 1.4: Ρεβάνογλου Ανδρ., Γεωργόπουλος Ι. (2014), Γενική Λογιστική με Ε.Γ.Λ.Σ., Εκδόσεις Δίσιγμα

### 1.16 Απλογραφική Μέθοδος Εγγραφών

Πιο πάνω παρουσιάστηκε η διπλογραφική μέθοδος καταχώρισης λογιστικών γεγονότων. Σύμφωνα<sup>23</sup> με το άρθρο 2 του Ν. 4308/14 οι οντότητες που δεν είναι εταιρίες μορφής ανωνύμων, περιορισμένης ευθύνης και κεφαλαιουχικές και ο τζίρος των υπολοίπων δεν υπερβαίνει τα 1.500.000€ για δύο συνεχόμενες χρήσεις, τηρούν απλογραφικά βιβλία. Δηλαδή τα λογιστικά γεγονότα ενημερώνουν το βιβλίο ΕΣΟΔΩΝ-ΕΞΟΔΩΝ, το μητρώο παγίων και καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις ανάλογα με το μέγεθος. Τηρούν δηλαδή λογιστικά αρχεία (βιβλία) όπως και εκδίδουν κανονικά λογιστικά στοιχεία (παραστατικά). Τα λογιστικά αρχεία, που αναφέρθηκαν, μπορούν να είναι σε ηλεκτρονική μορφή (Άρθρο 3, παράγραφος 6, Ν. 4308/14) στα οποία γίνεται η καταχώριση των λογιστικών αρχείων με τα οποία αποδεικνύονται οι συναλλαγές και τα γεγονότα δίνοντας πληροφορίες τόσο για τη λογιστική όσο και για τη φορολογική αξία όταν αυτές διαφέρουν. Ακόμα μέσα από τις πληροφορίες που δίνουν τα βιβλία γίνεται και η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Όταν υπάρχει διαφορά της λογιστικής με τη φορολογική βάση τότε πρέπει να γίνεται παρακολούθηση και των δύο ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για την ορθή συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων, των λογιστικών καταστάσεων και γενικά να διασφαλίζεται ο έλεγχος της οντότητας.

Οι διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές. Προσωρινή διαφορά βάσει του ορισμού του Παραρτήματος Α είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, όταν η διαφορά αυτή αναστρέφεται στο μέλλον. Για παράδειγμα, όταν ένα έξοδο ποσού €100 αναγνωρίζεται λογιστικά στη χρήση 20X4 αλλά θα εκπεστεί για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στη χρήση 20X5, το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως 20X4 είναι μικρότερο κατά €100 από το φορολογικό αποτέλεσμα αυτής, ενώ στη χρήση 20X5 θα συμβεί το αντίστροφο. Παράδειγμα τέτοιας περίπτωσης αποτελούν οι αποσβέσεις όταν υπολογίζονται με διαφορετικό συντελεστή κάθε έτος και έτσι πηγάζουν οι λογιστικές και οι φορολογικές αποσβέσεις. Ακόμα υπάρχει και η περίπτωση. Στην περίπτωση προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την αφυπηρέτηση, η αντιστροφή θα γίνει κατά την καταβολή τους, χρόνος στον οποίο αυτές αναγνωρίζονται φορολογικά.

Παράδειγμα βιβλίου εσόδων – εξόδων

Στις 05/03/2017 πουλήθηκαν εμπορεύματα 2000 ευρώ και 24% ΦΠΑ στον Γεωργίου με ΤΔΑ Νο8.

<sup>23</sup> CDEV.TEILAR.GR/MODULES/DOCUMENT/INDEX.PHP?COURSE=LOG106&DOWNLOAD=/...

Στις 07/03/2017 αγοράστηκαν εμπορεύματα 1000 ευρώ και 24 % ΦΠΑ από τον Αθανασίου με ΤΔΑ Νο 13.

Στις 10/03/2017 πληρώθηκε το ενοίκιο του μηνός 180 ευρώ συμπεριλαμβανομένου χαρτοσήμου.

ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ					
Ημερομηνία	ΕΙΔΟΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ		ΦΠΑ ΕΣΟΔΩΝ
			24%		
5/3/2014	ΤΔΑ	ΓΕΩΡΓΙΟΥ	2000		480
<b>Σύνολο για μεταφορά</b>			<b>2000</b>		<b>480</b>

ΒΙΒΛΙΟ ΕΞΟΔΩΝ										
Ημερομηνία	ΕΙΔΟΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΓΟΡΕΣ		ΔΑΠΑΝΕΣ		Αγορές παγίων	ΦΠΑ ΑΓΟΡΩΝ	ΦΠΑ ΔΑΠΑΝΩΝ	ΦΠΑ ΠΑΓΙΩΝ
			24%		ΜΔΕ	ΧΔΕ				
7/3/2017	ΤΔΑ ΝΟ13	ΑΘΑΝΑΣΙΟΥ	1000					240		
10/3/2017	ΑΠΟΔ	ΕΝΟΙΚΙΟ				180				
<b>Σύνολο για μεταφορά</b>			<b>1000</b>			<b>180</b>		<b>240</b>		

Εικόνα 1.5: Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω οι οικονομικές καταστάσεις δίνουν πληροφορίες στους εξωτερικούς κυρίως αναλυτές. Τα στοιχεία που αντλούνται από τον ισολογισμό κατά κύριο λόγο ενδιαφέρουν τον επιχειρηματία. Από τα στοιχεία αυτά θα αξιολογήσει την επιχείρησή του. Μέσα από την αξιολόγηση αυτή θα πάρει και τις αποφάσεις του για την πορεία της. Για τον σκοπό αυτό υπάρχουν ειδικευμένοι υπάλληλοι, οι οποίοι έχοντας στη διάθεσή τους και πολλά συμπληρωματικά πληροφοριακά στοιχεία, είναι σε θέση να μελετήσουν τον ισολογισμό σε βάθος και να δώσουν στον επιχειρηματία σαφή εικόνα της πορείας της επιχείρησής και της οικονομικής της καταστάσεως. Οι οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης ενδιαφέρει συνήθως και τις τράπεζες, οι οποίες χορηγούν δάνεια προς αυτή, συνήθως βραχυπρόθεσμα, αλλά όχι σπάνια και μακροπρόθεσμα. Τα τελευταία συνεπάγονται μεγαλύτερους κινδύνους γι' αυτήν. Βασική πηγή πληροφοριών των τραπεζών για την ικανότητα της επιχείρησής να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της είναι ο ισολογισμός και η κατάσταση αποτελεσμάτων, που συνοδεύει τον ισολογισμό. Ακόμα για τα στοιχεία του ισολογισμού είναι διάφοροι κάτοχοι μετοχών ή ομολογιών ή υποψήφιοι αγοραστές τέτοιων τίτλων, οι οποίοι αποβλέπουν σε εξασφάλιση των χρημάτων τους, αλλά και σε όσο το δυνατό μεγαλύτερη απόδοση των τίτλων που κατέχουν ή που πρόκειται να αγοράσουν.

Μεγάλο ενδιαφέρον δείχνουν και οι προμηθευτές που συναλλάσσονται με την επιχείρηση και χορηγούν εμπορικές πιστώσεις προς αυτή, ενδιαφέρονται επίσης για τα στοιχεία του ισολογισμού της, όχι μόνο για να εξασφαλίσουν τις απαιτήσεις τους, αλλά και για πιθανή μελλοντική επέκταση των πιστώσεων αυτών, αν τα αποτελέσματα τους από τη μελέτη του ισολογισμού είναι ευοίωνα για την επιχείρηση. Οι ανταγωνιστές προσπαθούν να δουν από τους δημοσιευόμενους ισολογισμούς αντιπάλων, πληροφορίες τις οποίες θα χρησιμοποιήσουν προς όφελός τους και για να ενισχύσουν τη θέση τους στην αγορά. Το Δημόσιο με τις διάφορες υπηρεσίες του παρακολουθεί τις δραστηριότητες των επιχειρήσεων, ασκεί τη φορολογική πολιτική, ελέγχει την λειτουργία τους, συγκεντρώνει πληροφορίες για την άσκηση της κατάλληλης οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής. Οι εργαζόμενοι αλλά και οι εργοδότες, όπου με τα στοιχεία των καταστάσεων καθορίζουν ανάλογα τη στάση τους στις μεταξύ τους διαπραγματεύσεις και στις τυχόν διεκδικήσεις τους έναντι του δημοσίου. Τα διάφορα επιμελητήρια μαζεύουν πληροφορίες από τους δημοσιευόμενους ισολογισμούς αλλά

και από διάφορες πηγές για να ενημερώσουν τα μέλη τους και να υποστηρίξουν μελλοντικά τα συμφέροντά τους<sup>24</sup>.

Τέλος τα Χρηματιστήρια, τα χρηματιστικά γραφεία, οι εταιρίες των ελεγκτών-λογιστών και οι εταιρίες συμβούλων επιχειρήσεων δείχνουν ως εκ της φύσεως των εργασιών τους ενδιαφέρον για τους δημοσιευόμενους ισολογισμούς είτε για να συμβουλευθούν πελάτες τους είτε για να εμπλουτίσουν τα στατιστικά τους στοιχεία.

Οι επιχειρήσεις σύμφωνα με το άρθρο 16 του Ν. 4308/14 υποχρεούνται σε σύνταξη καταστάσεων ανάλογα με το μέγεθος τους μέσα από τις οποίες παρέχονται πολύτιμες πληροφορίες. Οι πληροφορίες αυτές αποτελούν τα σπουδαιότερα αριθμητικά στοιχεία από όλη τη μεγάλη «γκάμα» πληροφοριών, με τη μορφή των καθιερωμένων λογιστικών καταστάσεων, που υπάρχει στη διάθεση του χρηματοοικονομικού αναλυτή. Τα στοιχεία των λογιστικών καταστάσεων δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν στη χρηματοοικονομική ανάλυση αν ο αναλυτής δεν γνωρίζει τη βασική λογιστική διαδικασία της οποίας αποτελούν προϊόν. Οι λογιστικές καταστάσεις είναι το προϊόν του λογιστικού συστήματος κάθε επιχείρησης που ακολουθεί τη λογιστική διαδικασία ιστορικού κόστους και πηγάζουν από την τεχνική της διπλογραφικής μεθόδου. Η Λογιστική αναφέρεται περισσότερο στην τεχνική απ' ό,τι από τη στη θεωρητική πλευρά της.

Υπηρεσία που προσφέρουν οι λογιστές θα μπορούσε να θεωρηθεί η επεξήγηση των λογιστικών πληροφοριών που αυτοί προωθούν με τις ετήσιες λογιστικές καταστάσεις, όταν έχουν ελεγχθεί από ανεξάρτητους, ελεγκτές λογιστές, αποτελούν, κατά ομολογία των χρηματοοικονομικών αναλυτών, το κύριο input στη χρηματοοικονομική ανάλυση. Είναι γνωστό ότι έχουν ευρεία αποδοχή και χρησιμοποίηση και για το λόγο αυτό πρέπει να είναι γνωστό σε όλους τους επιστημονικά απασχολούμενους στον ευρύτερο οικονομικό τομέα, ότι οι λογιστικές καταστάσεις δεν είναι αλάθητες ούτε εύκολες στη χρησιμοποίησή τους. Θα πρέπει, επομένως, ο αναλυτής να έχει ικανή γνώση των δυνατοτήτων, των περιορισμών και των αδυναμιών των λογιστικών καταστάσεων, κάτι το οποίο μπορεί να αποκτηθεί σε κάποιο βαθμό με τη γνώση του τρόπου και των συνθηκών παραγωγής τους<sup>25</sup>.

Την υποχρέωση που έχει μια επιχείρηση να συντάξει λογιστικές καταστάσεις καθορίζεται από το μέγεθός της σύμφωνα με το άρθρο 16 του νόμου 4308/2014. Το μέγεθος των επιχειρήσεων καθορίζεται από το είδος, το σύνολο του ενεργητικού, το ύψος των εργασιών και το μέσο όρο απασχολούμενων. Οι πολύ μικρές οντότητες είναι αυτές που έχουν ενεργητικό έως 350.000€ κύκλο εργασιών έως 700.000€ και μέσο όρο απασχολούμενων 10 άτομα. Μικρές οντότητες είναι αυτές που υπερβαίνουν τις πολύ μικρές οντότητες και φτάνουν σύνολο ενεργητικού έως 4.000.000€, κύκλο εργασιών 8.000.000€ και μέσο όρο εργαζομένων 50 άτομα. Μεσαίες είναι οι οντότητες οι οποίες υπερβαίνουν τις μεσαίες και έχουν σύνολο ενεργητικού 20.000.000€, κύκλο εργασιών 40.000.000€ και μέσο όρο απασχολούμενων έως 250 άτομα. Μεγάλες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές ή μεσαίες δηλαδή υπερβαίνουν σύνολο ενεργητικού 20.000.000€, κύκλο εργασιών 40.000.000€ και μέσο όρο απασχολούμενων 250 άτομα. Σύμφωνα με το άρθρο 16 του Ν. 4308/2014 πρέπει οι οντότητες, ανάλογα με το μέγεθος να συντάξουν τις εξής καταστάσεις:

Οι πολύ μικρές οντότητες ισολογισμό (υπόδειγμα Β5) και κατάσταση αποτελεσμάτων (υπόδειγμα Β6) σύμφωνα με το Ν. 4308/2014, άρθρο 16, περίπτωση 7.

Όλες οι υπόλοιπες καταρτίζουν ισολογισμό (υπόδειγμα Β1.1 ή β 1.2), κατάσταση αποτελεσμάτων (υπόδειγμα Β 2.1 ή Β 2.2), κατάσταση μεταβολής καθαρής θέσης (υπόδειγμα Β3) και κατάσταση χρηματοροών (υπόδειγμα Β4).

---

<sup>24</sup>Αργ. Αδαμίδης, Ανάλυση Χρημ/κών Καταστάσεων, 1998, Εκδ. Επιστημονικών Βιβλίων & Περιοδικών, σελ. 21

<sup>25</sup>Κ. Κάντζος, Ανάλυση Χρηματ/κών Καταστάσεων, 2013, Εκδ. ΦΑΙΔΙΜΟΣ, σελ. 23

Πίνακας 1.2: Κριτήρια ένταξης οντοτήτων σε κατηγορία

Κατηγορία οντότητας	Κριτήριο ενεργητικού	Κριτήριο απασχόλησης	Κριτήριο κύκλου εργασιών	Χρηματοοικονομικές καταστάσεις
Πολύ μικρή (όπου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια)	$\leq 350.000\text{€}$	$\leq 10$ άτομα	$\leq 700.000\text{€}$	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Συνοπτικός Ισολογισμός</li> <li>• Συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων</li> <li>• Προσάρτημα</li> </ul>
Πολύ μικρή (νομικές μορφές όπου ισχύει μόνο το κριτήριο του κύκλου εργασιών)	Ετερόρρυθμες ή Ομόρρυθμες εταιρείες, Ατομικές επιχειρήσεις, Αστικές μη Κερδοσκοπικές κ.ά.		1.500.000€	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Κατάσταση αποτελεσμάτων (Παράρτημα Β. Υπόδειγμα Β.6)</li> </ul>
Μικρή (όπου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια)	$\leq 4.000.000\text{€}$	$\leq 50$ άτομα	$\leq 8.000.000\text{€}$	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ισολογισμός</li> <li>• Κατάσταση Αποτελεσμάτων</li> <li>• Προσάρτημα</li> </ul>

Μεσαία (όπου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια)	$\leq$ 20.000.000	$\leq$ 250	$\leq$ 40.000.000	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας)</li> <li>• Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας)</li> <li>• Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας)</li> <li>• Προσάρτημα (Σημειώσεις)</li> </ul>
Μεγάλη (όπου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια)	$>$ 20.000.000	$>$ 250	$>$ 40.000.000	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ισολογισμός ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας)</li> <li>• Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας)</li> <li>• Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας)</li> <li>• Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας)</li> <li>• Προσάρτημα (Σημειώσεις)</li> </ul>

Πηγή <https://www.mygalaxy.gr/en/%CF%80%CE%BF%CE%B9%CE%B5%CF%82-%CE%B5%CE%AF%CE%BD%CE%B1%CE%B9-%CE%BF%CE%B9-%CF%87%CF%81%CE%B7%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%BF%CE%BF%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CE%AD%CF%82-%CE%BA%CE%B1%CF%84%CE%B1%CF%83%CF%84%CE%AC%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82-%CE%B5%CE%BB%CF%80-%CE%B1%CE%BD%CE%AC-%CE%BA%CE%B1%CF%84%CE%B7%CE%B3%CE%BF%CF%81%CE%AF%CE%B1-%CE%BF%CE%BD%CF%84%CE%BF%CF%84%CE%AE%CF%84%CF%89%CE%BD>

Το μέγεθος καθορίζεται εφόσον η οντότητα πληροί τουλάχιστον τα δύο από τα τρία κριτήρια. Στον ισολογισμό απεικονίζονται τα περιουσιακά στοιχεία και οι πηγές χρηματοδότησης τους σε ενιαίο νόμισμα και για ορισμένη χρονική στιγμή (μίας χρήσης). Τα στοιχεία παρουσιάζονται κατά είδος και κατ' αξία. Γίνεται μετά το ισοζύγιο και χρησιμοποιεί τα υπόλοιπα του.



### 1.17 Αρχή της συνέπειας στη δομή των οικονομικών καταστάσεων

Η δομή και η ακολουθούμενη στα πλαίσια του νόμου 4308/14, Άρθρο 16, περίπτωση 12, μορφή με την οποία εμφανίζονται οι οικονομικές καταστάσεις και δεν πρέπει να μεταβάλλεται από τη μια χρήση στην άλλη. Παρέκκλιση από την αρχή αυτή επιτρέπεται μόνο αν υπάρχουν εξαιρετικοί λόγοι και η παρέκκλιση αυτή πρέπει να μνημονεύεται.

Οι παραπάνω αρχές πρέπει (και στις περισσότερες περιπτώσεις είναι υποχρεωτικό) να τηρούνται για την κατάρτιση του ισολογισμού και των υπόλοιπων οικονομικών καταστάσεων, οι οποίες όπως καθιερώθηκαν, είναι οι εξής<sup>26</sup>:

- Ισολογισμός.
- Λογαριασμός Αποτελέσματα χρήσης.
- Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων.
- Προσάρτημα.

### 1.18 Ισολογισμός

Ο ισολογισμός είναι η λογιστική κατάσταση με την οποία εμφανίζονται συνοπτικά κατά είδος και αξία, τα περιουσιακά στοιχεία της επιχειρήσεως, σε ορισμένη χρονική, αποτιμημένα με το ίδιο νόμισμα. Ο ισολογισμός προκύπτει από την απογραφή, της οποίας αποτελεί περίληψη και εμφανίζει την χρηματοοικονομική κατάσταση της επιχειρήσεως συνοπτικά, μόνο κατά είδος και αξία, ενώ η απογραφή την εμφανίζει αναλυτικά κατά είδος, ποιότητα, ποσότητα και αξία. Στον ισολογισμό εικονίζεται η περιουσιακή συγκρότηση της επιχειρήσεως με την ισότητα:  $E = \Pi$  ή πιο αναλυτικά  $E = \Pi + K$ <sup>27</sup>.

Ο Ισολογισμός εμφανίζει την οικονομική κατάσταση-θέση (Statement of Financial position) ενός οικονομικού οργανισμού σε μια δεδομένη χρονική στιγμή<sup>28</sup>. Ο ισολογισμός είναι το λογιστικό παραστατικό που παρουσιάζει σε μία συγκεκριμένη χρονική στιγμή (το συνηθέστερο στο τέλος της δωδεκάμηνης λογιστικής χρήσεως) την απογραφική κατάσταση των περιουσιακών και χρηματιστικών στοιχείων της επιχειρήσεως. Είναι ένας διπλός πίνακας που καταγράφει στο μεν αριστερό μέρος, το ενεργητικό, ότι κατέχει η επιχείρηση και υπό ποιά μορφή, στο δε δεξιό μέρος, το παθητικό, ότι οφείλει η επιχείρηση και σε ποιούς. Στο παθητικό καταχωρείται η προέλευση των κεφαλαίων της επιχειρήσεως, κατανεμημένων σε ίδια και ξένα (δάνεια), με βάση τον αύξοντα από πάνω προς τα κάτω χαρακτήρα της απαιτητικότητας τους από τους ιδιοκτήτες τους. Στο ενεργητικό καταχωρείται η υπό διάφορες μορφές απασχόληση των κεφαλαίων που εισέρρευσαν στην επιχείρηση, με αύξουσα από πάνω προς τα κάτω) σειρά ρευστοποιησιμότητας<sup>29</sup>.

Ο ισολογισμός χαρακτηρίζεται ως μία στιγμιαία φωτογραφία, που πληροφορεί για την περιουσιακή και χρηματιστική κατάσταση της επιχειρήσεως. Βεβαίως, ο όρος της στιγμιαίας φωτογραφίας αμβλύνεται κάπως από το γεγονός της προετοιμασίας του υλικού της φωτογραφίας στο διάστημα μιας ολοκλήρου χρήσεως. Επί πλέον, ο σχηματισμός μιας ταινίας με την παράθεση σειράς διαδοχικών φωτογραφιών επιτρέπει την απεικόνιση της κινήσεως,

<sup>26</sup> ΡΕΒΑΝΟΓΛΟΥ ΑΝΔΡ., ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΣ Ι. (2014), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ., ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΣΙΓΜΑ, ΣΕΛ.68.

<sup>27</sup> ΑΡ. Γ. ΚΟΝΤΑΚΟΣ, ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΕΥΡΩ, ΣΕΛ. 11

<sup>28</sup> ΡΕΒΑΝΟΓΛΟΥ ΑΝΔΡ., ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΣ Ι. (2014), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ., ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΣΙΓΜΑ, ΣΕΛ. 44.

<sup>29</sup> ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΔΡ., ΔΑΣΚΑΛΟΥ ΧΡ. (1999), ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Β' ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΚΔΟΤΙΚΗ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 44-45.

δηλαδή η συγκριτική παράθεση σειράς 3 μέχρι 5 ισολογισμών, επιτρέπει την πληρέστερη αναπαράσταση της πολυετούς λειτουργίας της επιχειρήσεως<sup>30</sup>.

Σύγκριση του περιεχομένου του Ισολογισμού σε σχέση με αυτό της απογραφής:

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ	ΑΠΟΓΡΑΦΗ
1. Μόνο αξίες.	1. Ποσότητες και αξίες.
2. Στοιχεία ομαδοποιημένα (συνοπτική παρουσίαση).	2. Λεπτομερής περιγραφή των στοιχείων κατ' είδος και ποιότητα. (Αναλυτική παρουσίαση).
3. Παρουσίαση των στοιχείων (Ενεργητικού - Παθητικού) σε παράπλευρα σκέλη <sup>26,27</sup> .	3. Παρουσίαση των στοιχείων (Ενεργητικού - Παθητικού) σε κάθετη διάταξη, Ενεργητικό - Καθαρή Περιουσία - Πραγματικό Παθητικό (κατά παράδοση).

Εικόνα 1.6: Ρεβάνογλου Ανδρ., Γεωργόπουλος Ι. (2014), Γενική Λογιστική με Ε.Γ.Λ.Σ., Εκδόσεις Δίσιγμα, σελ. 44.

### 1.19 Είδη ισολογισμών

Α/Α	ΚΡΙΤΗΡΙΟ	ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ
1	ΧΡΟΝΙΚΟ ΣΗΜΕΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ	- Τακτικός - Προσωρινός - Έκτακτος
2	ΣΚΟΠΟΣ & ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΕΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ	- Φορολογικός - Εμπορικός - Ενοποιημένος
3	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΣΠΟΥΔΑΙΟΥΤΗΤΑ	- Χρηματοοικονομικός - Κινήσεων ή μεταβολών
4	ΑΠΟ ΤΗΝ ΣΚΟΠΙΑ ΤΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	- Στατικός - Δυναμικός - Ονομαστικός - Οργανικός

Εικόνα 1.7: Ρεβάνογλου Ανδρ., Γεωργόπουλος Ι. (2014), Γενική Λογιστική με Ε.Γ.Λ.Σ., Εκδόσεις Δίσιγμα, σελ. 44.

Ο ισολογισμός σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία συντάσσεται από τις οικονομικές μονάδες που έχουν υποχρέωση μετά από τη λήξη κάθε διαχειριστικής περιόδου. Ως χρόνος περάτωσης των πράξεων του ισολογισμού της διαχειριστικής περιόδου που λήγει την 31/12 και καταχώρισής του στο βιβλίο απογραφών τα τελευταία χρόνια ορίζεται ο χρόνος της εμπρόθεσμης υποβολής της αντίστοιχης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Σύμφωνα με το σκοπό της, η λογιστική<sup>31</sup> πρέπει να κάνει σωστή πληροφόρηση στη διοίκηση των επιχειρήσεων για τη σωστή και κερδοφόρα διαχείρισή τους μέσω της συγκεντρώσεως, καταγραφής, ταξινομήσεως και μελέτης των οικονομικών γεγονότων. Οι οικονομικές-λογιστικές πληροφορίες είναι σημαντικές προς ενημέρωση των διευθύνοντων (της επιχείρησης) και των μέτοχων, αλλά και πολλών άλλων έξω από αυτή, όπως πιστωτών, ανταγωνιστών, δημοσίου κ.ά.

<sup>30</sup> ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΔΡ., ΔΑΣΚΑΛΟΥ ΧΡ. (1999), ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Β' ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΚΔΟΤΙΚΗ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 44-45.

<sup>31</sup>ΑΡΓ. ΑΔΑΜΙΔΗΣ, ΑΝΑΛΥΣΗ ΧΡΗΜ/ΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ, 1998, ΕΚΔ. ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ, ΣΕΛ. 21

## **ΔΕΥΤΕΡΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ**

### **ΕΙΔΗ ΔΑΠΑΝΩΝ**

#### **2.1 Εισαγωγή**

Στο δεύτερο κεφάλαιο θα γίνει αναφορά στις δαπάνες που κάνει μια επιχείρηση και στο ρόλο τους στη διαμόρφωση του οικονομικού αποτελέσματος. Θα δοθεί η έννοια και οι διακρίσεις των εξόδων. Εκτός από τα έξοδα στη διαμόρφωση των κερδών χρειάζονται και τα έσοδα.

#### **2.2. Έσοδα και δαπάνες**

Η διαμόρφωση του οικονομικού αποτελέσματος είναι πολύ σημαντική. Σ' αυτό συμβάλλουν τα έσοδα και τα έξοδα.

##### **2.2.1 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»<sup>32</sup>.

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.

---

<sup>32</sup> ΡΕΒΑΝΟΓΛΟΥ ΑΝΔΡ., ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΣ Ι. (2014), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ., ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΣΙΓΜΑ, ΣΕΛ. 378-379.

ΒΑΣΙΚΕΣ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΕΣΟΔΩΝ		
ΚΡΙΤΗΡΙΟ	ΟΝΟΜΑΣΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ	<b>Οργανικά έσοδα.</b>	Προέρχονται από την κύρια δραστηριότητα της οικονομικής μονάδας.
	<b>Ανόργανα έσοδα.</b>	Προέρχονται από δευτερεύουσες ή παρεπόμενες δραστηριότητες.
ΟΜΑΛΟΤΗΤΑ Ή ΟΧΙ	<b>Ομαλά</b>	Πραγματοποιούνται και ανταποκρίνονται στη συνηθισμένη πορεία των εργασιών της επιχείρησης.
	<b>Μη ομαλά</b>	Οφείλονται σε έκτακτα γεγονότα δεν ανήκουν στη συνηθισμένη πορεία των εργασιών της οικον/κης μονάδας.
ΤΡΟΠΟΣ ΕΚΔΗΛΩΣΗΣ ΤΟΥΣ	<b>Εμφανή</b>	Είναι εύκολο να διαπιστωθεί η προέλευσή τους, επειδή έχουμε κίνηση αξιών (π.χ. έσοδα πωλήσεων).
	<b>Υπολογιστικά</b>	Δε συνεπάγονται κινήσεις αξιών ή δημιουργία απαιτήσεων (π.χ. αμοιβή επιχειρηματία τεκμαρτή).

Εικόνα 2.1: Ρεβάνογλου Ανδρ., Γεωργόπουλος Ι. (2014), Γενική Λογιστική με Ε.Γ.Λ.Σ., Εκδόσεις Δίσιγμα, σελ. 378.

### 2.3 Έννοια και διακρίσεις των εξόδων

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 οργανικά<sup>33</sup>.

Για να αναγνωριστεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ένα έξοδο σύμφωνα με το Ν. 4172/2013 και το άρθρο 22 θα πρέπει<sup>34</sup>:

- 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 υπάρχει<sup>35</sup> 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 ΔΙΑΚΡΙΞΕΙΣ ΕΞΟΔΩΝ			
ΚΡΙΤΗΡΙΟ	ΑΝΑΛΥΣΗ	ΟΝΟΜΑΣΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ
ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗ Η ΟΧΙ ΣΤΟ ΚΟΣΤΟΣ	ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΜΑ (Inventoriable expenses- charges incorporables )	<b>Οργανικά ή λειτουργικά έξοδα</b> (Operating expenses).	-> Γίνονται για χάρη της διεξαγωγής της κύριας δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας.
		<b>Ομαλά έξοδα.</b>	-> Δημιουργούνται κατά τη συνηθισμένη πορεία των εργασιών της οικονομικής μονάδας (δεν είναι έκτακτα).
	ΜΗ ΚΟΣΤΟΛΟΓΗΣΙΜΑ (Non-inventoriable expenses- charges non- incorporables).	<b>Ανόργανα ή μη λειτουργικά</b> (Non-operating expenses).	-> Αφορούν δευτερεύουσες ή παρεπόμενες δραστηριότητες π.χ. έξοδα για επενδύσεις σε ομόλογα βιομηχανίας
		<b>Μη ομαλά ή ουδέτερα</b> (abnormal expenses).	-> Όταν δε δικαιολογούνται από τις συγκεκριμένες τεchnοοικονομικές συνθήκες π.χ. υπερβολικές φθορές.
		<b>Έκτακτα έξοδα</b> (extraordinary expenses).	-> Δεν υπάρχει το στοιχείο της επαναληπτικότητας όπως τα έξοδα σύστασης της επιχείρησης.
ΤΡΟΠΟΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΣΗΣ ΣΤΟ ΚΟΣΤΟΣ (Για τα κοστολογήσιμα)	ΑΜΕΣΑ (direct expenses)	<b>Άμεσα έξοδα.</b>	-> Γίνονται αποκλειστικά για χάρη ενός προϊόντος, τμήματος ή λειτουργίας.
	ΕΜΜΕΣΑ (indirect expenses)	<b>Φύσει έμμεσα.</b>	-> Δεν αφορούν αποκλειστικά κάποιο προϊόν ή δραστηριότητα π.χ.
<b>Θέσει έμμεσα.</b>		-> Παρά το γεγονός ότι αφορούν συγκεκριμένο προϊόν ή δραστηριότητα (φύσει άμεσα) δεν είναι δυνατόν να γίνει ο διαχωρισμός τους λόγω τεχνικών προβλημάτων.	

Εικόνα 2.2: Ρεβάνογλου Ανδρ., Γεωργόπουλος Ι. (2014), Γενική Λογιστική με Ε.Γ.Λ.Σ., Εκδόσεις Δίσιγμα, σελ. 358.

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

<sup>33</sup> ΡΕΒΑΝΟΓΛΟΥ ΑΝΔΡ., ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΣ Ι. (2014), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ., ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΣΙΓΜΑ, ΣΕΛ. 358-359.

<sup>34</sup> ΡΕΒΑΝΟΓΛΟΥ ΑΝΔΡ., ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΣ Ι. (2014), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ., ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΣΙΓΜΑ, ΣΕΛ. 358-359

<sup>35</sup> ΚΟΝΤΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ, (2015), ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΠΛΟΓΡΑΦΙΑ, ΣΕΛ. 120.

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 παράγεται<sup>36</sup>.

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.

#### **2.4 Λογιστικός προσδιορισμός κερδών**

Χρησιμοποιείται 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 κόστος<sup>37</sup>. 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.

#### **2.5 Έσοδα χρήσεως - έξοδα χρήσεως = Αποτελέσματα χρήσεως (±)**

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 άλλοι<sup>38</sup>.

<sup>36</sup> [https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1\\_5\\_kostos.htm](https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1_5_kostos.htm)

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

<sup>38</sup> Αρ. Γ. Κοντακος, Γενική Λογιστική σε Ευρώ, Αθήνα 2001, Εκδόσεις Ελλην, σελ. 11

## 2.6 Είδη εξόδων<sup>39</sup>

- 60. Παροχές σε εργαζόμενους

Στο λογαριασμό Αμοιβές και έξοδα προσωπικού, καταχωρούνται όλα τα έξοδα της οικονομικής μονάδας που προκύπτουν από την απασχόληση του προσωπικού της, το οποίο συνδέεται με αυτή με σύμβαση μισθώσεως εργασίας.

Στον λ. 60.01 Μικτές αποδοχές λογιστικοποιείται με συμψηφιστική εγγραφή, χρεώνονται, με βάση μισθοδοτικές καταστάσεις ή ατομικές εκκαθαρίσεις, οι ονομαστικές (μικτές) αποδοχές του προσωπικού με πίστωση:

- Των λ.54 Υποχρεώσεις από Φόρους - Τέλη και 55 Ασφαλιστικοί Οργανισμοί, με τα ποσά που παρακρατούνται από τις αποδοχές του προσωπικού για φόρους, χαρτόσημο, και εισφορές υπέρ των ασφαλιστικών οργανισμών.

- Του λ. 53.03 Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες ο οποίος στη συνέχεια, με την καταβολή, εξισώνεται με πίστωση του λ. 38.01 Ταμείο.

Στο λογαριασμό καταχωρούνται και οι αποδοχές που καταβάλλονται σε διευθυντές γενικούς διευθυντές κ.λ.π, για υπηρεσίες που παρέχουν στην οικονομική μονάδα με βάση σύμβαση μισθώσεως εργασίας, όπως και για το λοιπό έμμισθο προσωπικό.

Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα αδυνατεί ή δε θέλει να παρακολουθεί χωριστά τα οικογενειακά επιδόματα και τις αμοιβές μαθητευόμενων στους προαιρετικούς λογαριασμούς, έχει τη δυνατότητα να τις παρακολουθεί μαζί με τις τακτικές αποδοχές.

Στο λ. 60.02 Εργοδοτικές εισφορές, στον οποίο καταχωρούνται τα ποσά που αντιπροσωπεύουν, εκτός από τις αμοιβές και εργοδοτικές εισφορές, τις λοιπές παροχές και έξοδα που πραγματοποιούνται για τζ προσωπικό της οικονομικής μονάδας. Στις περιπτώσεις εκείνες που κρίνει σκόπιμο να παρακολουθεί τα διάφορα είδη που προορίζονται για το προσωπικό της (π.χ είδη ενδύσεως ή φάρμακα) σε λογαριασμούς αποθεμάτων, κατά την αγορά τα.. ειδών αυτών χρεώνονται οι οικείοι υπολογαριασμοί του λογαριασμού 25 Αναλώσιμα Υλικά.

- 61 Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων

Καταχωρούνται οι μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων.

1. Εναλλακτικά των οριζόμενων στα άρθρα 18 έως 23, παρέχεται η δυνατότητα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις του παρόντος άρθρου να επιμετρούνται μεταγενέστερα της αρχικής τους αναγνώρισης στην εύλογη αξία τους.

2. Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ενός κονδυλίου του ισολογισμού επιμετράται σύμφωνα με το παρόν άρθρο, όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας φύσης του σχετικού κονδυλίου επιμετρούνται στην εύλογη αξία.

3. Η επιμέτρηση σύμφωνα με το παρόν άρθρο γίνεται μόνο όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, το στοιχείο αυτό επιμετράται με τη μέθοδο του κόστους.

4. Όταν επιλέγεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία για χρηματοοικονομικά μέσα που ταξινομούνται ως «Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία», «Χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου» και «Χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για

<sup>39</sup> ΚΟΝΤΑΚΟΣ Γ. ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗΣ, (2001), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 252.

αντιστάθμιση», η επιμέτρηση αυτή εφαρμόζεται στο σύνολο των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και των τριών κατηγοριών<sup>40</sup>.

- 62 Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές

Για την επιμέτρηση στοιχείων σε ξένο νόμισμα έχει σημασία η ταξινόμηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε νομισματικά και μη νομισματικά (monetary / non-monetary items).

1. Νομισματικά ή μη νομισματικά στοιχεία

Νομισματικά ή χρηματικά στοιχεία (monetary items): Κατεχόμενες μονάδες νομίσματος, περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις που θα εισπραχθούν ή πληρωθούν σε ένα καθορισμένο ή προσδιορισμένο αριθμό μονάδων νομίσματος.

Παραδείγματα νομισματικών στοιχείων είναι τα διαθέσιμα ή ταμειακά ισοδύναμα, οι παντός είδους απαιτήσεις και οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις. Πιο συγκεκριμένα, ενδεικτικές περιπτώσεις είναι :

- Τραπεζικοί λογαριασμοί (καταθέσεις όψεως, καταθέσεις προθεσμίας) σε ξένο νόμισμα

- Λογαριασμοί δεσμευμένων καταθέσεων σε ξένο νόμισμα

- Χρεωστικοί τίτλοι σε ξένο νόμισμα

- Γραμμάτια σε ξένο νόμισμα

- Χρεώστες διάφοροι σε ξένο νόμισμα

- Ομολογιακά δάνεια σε ξένο νόμισμα

Επισημαίνεται ότι, στο Ν. 4308/2014 ως χρηματοοικονομική υποχρέωση (financial liability) ορίζεται κάθε υποχρέωση η οποία είναι:

α) Μια συμβατική δέσμευση:

α1) για παράδοση μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου σε μια άλλη οντότητα, ή

α2) για ανταλλαγή χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων ή χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων με μια άλλη οντότητα υπό συνθήκες που είναι πιθανώς δυσμενείς για την οντότητα, ή

β) Μια σύμβαση που θα, ή μπορεί να, διακανονισθεί σε ίδιους τίτλους καθαρής θέσης της οντότητας, και:

β1) η οντότητα είναι υποχρεωμένη βάσει αυτής, ή μπορεί να υποχρεωθεί, να παραδώσει ένα μεταβλητό αριθμό ιδίων τίτλων της καθαρής θέσης της, ή

---

<sup>40</sup> [HTTP://WWW.OPENGOV.GR/MINFIN/?P=4822](http://www.opengov.gr/minfin/?P=4822)



β2) θα, ή μπορεί να, διακανονισθεί με άλλο τρόπο εκτός από την ανταλλαγή ενός καθορισμένου ποσού μετρητών ή άλλου χρηματοοικονομικού περιουσιακού στοιχείου για ένα καθορισμένο αριθμό ιδίων τίτλων της καθαρής θέσης της. Για το σκοπό αυτό, οι ίδιοι τίτλοι καθαρής θέσης της οντότητας δεν συμπεριλαμβάνουν μέσα τα οποία είναι τα ίδια συμβάσεις για μελλοντική λήψη ή παράδοση ιδίων τίτλων της καθαρής θέσης της<sup>41</sup>.

- 63. Ζημιές από διάθεση-απόσυρση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων

Καταχωρούνται οι ζημιές από πώληση περιουσιακών στοιχείων.

- 64. Διάφορα έξοδα<sup>42</sup>

Στους υπολογαρισμούς του διάφορα έξοδα καταχωρούνται όλα τα κατ' είδος οργανικά έξοδα που δεν καταχωρούνται σε οποιοδήποτε άλλο λογαριασμό της ομάδας 6.

Οι υπολογαριασμοί αυτοί αφορούν έξοδα μεταφορών, ταξιδιών, προβολής και διαφημίσεως, εκθέσεων-επιδείξεων, προωθήσεις εξαγωγών, συνδρομών-εισφορών, δωρεές-επιχορηγήσεις, έντυπα και γραφική ύλη, υλικά άμεσης ανάλωσης, δημοσιεύσεων, συμμετοχών και χρεογράφων, διαφορές (ζημιές) από την πώληση συμμετοχών και χρεογράφων και διάφορα έξοδα.

Τα πιο πάνω έξοδα πρέπει να στηρίζονται πέρα από τα στοιχεία του ΚΦΑΣ και σε άλλα αποδεικτικά έγγραφα και να είναι παραγωγικά. Στους υπολογαρισμούς του 64 καταχωρούνται οι αμοιβές που λογίζονται από την οικονομική μονάδα για εργασίες τρίτων, οι οποίοι δε συνδέονται με αυτή με σχέση εξαρτημένης εργασίας. Περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί: 64.01.01 Αμοιβές και έξοδα ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος. Στους υπολογαρισμούς του Παροχές Τρίτων καταχωρούνται<sup>43</sup>:

1-Τα αντίτιμα των παροχών κοινής ωφέλειας (ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής, φωταέριο παραγωγικής διαδικασίας, ύδρευση παραγωγικής διαδικασίας, τηλεπικοινωνίες παραγωγικής διαδικασίας).

2-Τα ενοίκια μισθώσεως πάγιων στοιχείων, εκτός από εκείνα που αφορούν στέγαση προσωπικού,

3-Τα κάθε μορφής ασφάλιστρα (64.06) εκτός από εκείνα που αφορούν ασφάλειες Προσωπικού,

4-Τα κάθε είδους αποθήκευτρα.

5-Οι επισκευές και συντηρήσεις πάγιων και λοιπών στοιχείων του ενεργητικού, που γίνονται από τρίτους και

6-Οι κάθε είδους παροχές τρίτων,

Ακόμα καταχωρούνται οι υπολογαριασμοί του Φόροι - Τέλη καταχωρούνται όλοι οι φόροι και τα τέλη που βαρύνουν την οικονομική μονάδα. Σε αυτούς περιλαμβάνονται οι: Φόρος Εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος, Εισφορά Ο.Γ.Α φόρου εισοδήματος, Τέλη συναλλαγματικών, δανείων και λοιπών πράξεων, Φόροι- Τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων, Δημοτικοί Φόροι-Τέλη, Φόροι-Τέλη προβλέπονται από διεθνείς οργανισμούς, Λοιποί Φόροι-Τέλη, Διάφοροι Φόροι- Τέλη.

<sup>41</sup> [HTTPS://WWW.E-FOROLOGIA.GR/CMS/VIEWCONTENTS.ASPX?ID=195998](https://www.e-forologia.gr/cms/viewcontents.aspx?id=195998)

<sup>42</sup> ΚΟΝΤΑΚΟΣ Γ. ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗΣ, (2001), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 259-260.

<sup>43</sup> [HTTPS://WWW.TAXHEAVEN.GR/LAWS/LAW/INDEX/LAW/660](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660)

- 65. Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα<sup>44</sup>

Στους υπολογαριασμούς του τόκοι και συναφή έξοδα καταχωρούνται οι τόκοι και τα συναφή με αυτούς έξοδα, οι προμήθειες που συνυπολογίζονται με αυτούς καθώς και κάθε είδος παρεπόμενα με τους τόκους έξοδα /9εισπρακτικά γραμματίων εισπρακτέων, χαρτόσημα τόκων κ.λπ.). Οι λογαριασμοί αυτοί είναι τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων, μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων, χρηματοδοτήσεων τραπεζών εγγυημένων με αξιόγραφο, βραχυπρόθεσμων τραπεζικών χορηγήσεων, λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων, τα χαρτόσημα συμβάσεων δανείων και χρηματοδοτήσεων, τα έξοδα ασφαλειών (π.χ. εμπράγματων) δανείων και χρηματοδοτήσεων, οι παροχές σε ομολογιούχους επιπλέον τόκου, οι προμήθειες εγγυητικών επιστολών και τα λοιπά συναφή με τις χρηματοδοτήσεις έξοδα (εισπρακτικά γραμματίων εισπρακτέων, διάφορα έξοδα τραπεζών κ.λπ.).

Οι τόκοι αναγνωρίζονται φορολογικά αν τα δάνεια τα πήρε και τα χρησιμοποίησε η οικονομική μονάδα για τις ανάγκες της και αναγνωρίζονται μόνο οι τόκοι της χρήσεως, άσχετα αν πληρώθηκαν ή οφείλονται. Δεν αναγνωρίζονται φορολογικά οι τόκοι υπερημερίας από οφειλές στο ΙΚΑ και το δημόσιο, για τους λοιπούς τόκους υπερημερίας εξετάζεται αν από αυτούς ωφελήθηκε η οικονομική μονάδα. Οι τόκοι των δανείων για ίδρυση, επέκταση των εργοστασίων της και των εγκαταστάσεών της, θεωρούνται έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως. Επί αγοράς πάγιων με πίστωση, οι τόκοι μπορούν να ενσωματωθούν στην αξία του πάγιου. Το τιμολόγιο των τόκων επιβαρύνεται με Φ.Π.Α 24%. Για την αναγνώριση των τόκων πρέπει να έχει γίνει λογιστική εγγραφή, ενώ τόκοι ίδιων κεφαλαίων δεν αναγνωρίζονται<sup>45</sup>.

- 66. Αποσβέσεις

Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας, δηλαδή οι τακτικές αποσβέσεις που προβλέπονται από τη νομοθεσία που ισχύει και στο τέλος της χρήσεως μεταφέρονται στον λογαριασμό της Γενικής εκμεταλλεύσεως.

Αντίθετα οι πρόσθετες αποσβέσεις, δηλαδή αυτές που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος που αποτελούν ανόργανα έξοδα, καταχωρούνται στους λογαριασμούς του 85 Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος και στο τέλος της χρήσεως μεταφέρονται στο λογαριασμό Αποτελέσματα χρήσεως.

Οι αποσβέσεις, τακτικές ή έκτακτες, χρεώνονται με πίστωση των αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 1 (10.02, 11.02, 12.02, 13.02, 14.02 και 16.02)<sup>46</sup>.

- 68. Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως<sup>47</sup>

Στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι προβλέψεις που γίνονται από την οικονομική μονάδα για κινδύνους εκμεταλλεύσεως όπως Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων και Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως. Λογαριασμοί που υπάρχουν είναι:

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

<sup>44</sup> ΚΟΝΤΑΚΟΣ Γ. ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗΣ, (2001), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 260-261..

<sup>45</sup> [HTTPS://WWW.TAXHEAVEN.GR/LAWS/LAW/INDEX/LAW/660](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660)

<sup>46</sup> ΚΟΝΤΑΚΟΣ Γ. ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗΣ, (2001), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 261.

<sup>47</sup> ΚΟΝΤΑΚΟΣ Γ. ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗΣ, (2001), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 262.

- 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

## 2.7 Έννοιες ειδικών δαπανών

Κάποιες δαπάνες απαιτούν ιδιαίτερη προσοχή καθώς δεν προσμετρούνται το ίδιο με τον φορολογικό και τον λογιστικό νόμο. Στις επιχειρήσεις μπορεί να προκύψουν δαπάνες οι οποίες μπορεί να μην τηρούν κάποια από τις προϋποθέσεις που αναφέρθηκαν στην αρχή του κεφαλαίου. Ακόμα υπάρχουν δαπάνες που μπορεί με τον φορολογικό νόμο να μην αναγνωρίζονται όμως με τον λογιστικό νόμο να εκπίπτουν. Στη συνέχεια αναφέρονται τέτοιες δαπάνες οι οποίες θα αναλυθούν εκτενέστερα στο επόμενο κεφάλαιο.

Τέτοιες είναι:

α) Οι τόκοι από δάνεια που λαμβάνει μία επιχείρηση από τρίτους εκτός από τα τραπεζικά, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν, εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις.

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Δαπάνη χρήσεων 2014-2015, που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ και η εξόφληση στην χρήση 2016, δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.

γ1) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές του φορολογικού έτους που αφορά η "Δήλωση".

γ2) Οι καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές προηγούμενων ετών ( 2015 & 2014) .

γ3) Πρόστιμα και Προσαυξήσεις καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών προηγούμενων ετών.

γ4) Ασφαλιστικές εισφορές εταίρων ΕΠΕ/ΙΚΕ που είναι ταυτόχρονα και διαχειριστές, καθώς και μελών ΔΣ ΑΕ που κατέχουν άνω του 3% του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε.

δ) Οι κάθε είδους προβλέψεις

δ1) Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις ( με ίδιο ποσό αναγνώρισης στην "Λογιστική" και " Φορολογική" βάση).

δ2) Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις ( με διαφορετικό ποσό αναγνώρισης στην "Λογιστική" και " Φορολογική" βάση).

δ3 ) Οι προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών/χρεογράφων π.

δ4) Αποτέλεσμα από πώληση χρεογράφων, μετά την τυχόν υποτιμήση τους [ Είχε αναμορφωθεί φορολογικά, η αποτίμηση τους ].

δ5) Απομείωση παγίων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π

δ6) Συναλλαγματικές διαφορές αποτίμησης

δ7) Πρόβλεψη για απαξίωση αποθεμάτων

δ8 ) Πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού

δ9) Αποζημιώσεις απολύσεων που συμψηφίστηκαν λογιστικά με Πρόβλεψεις για αποζημίωση προσωπικού

ε) Τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές

ε1) κάθε είδους χρηματική κύρωση για παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας (π.χ. τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής κατά ΚΦΔ ή ΚΕΔΕ)

ε2) κάθε είδους χρηματική κύρωση για παραβάσεις της ασφαλιστικής νομοθεσίας (περιλαμβανομένου του ποσού των προσαυξήσεων που κατέβαλε η επιχείρηση για την εκπρόθεσμη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών προς ασφαλιστικά ταμεία),

ε3) οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων της επιχείρησης,

ε4) το ποσό της εξαγοράς ποινών που επιβάλλονται από δικαστήρια,

ε5) οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, δασμών, εισφορών, αμοιβών, κ.λπ.

ε6) οι τόκοι που καταλογίζονται, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 169 του ν. 4099/2012, σε βάρος επιχείρησης κατά την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων

ε7) Πρόστιμα και προσαυξήσεις για δάνεια ή γενικά πιστώσεις ( ΠΟΛ. 1094/2016)

στ) Η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή σε είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα.

ζ) Οι φόροι -τέλη.

ζ1) το τέλος επιτηδεύματος,

ζ2) Ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών

ζ3) Τέλη κυκλοφορίας (προκαταβάλλονται και κατά συνέπεια εκπίπτουν το επόμενο φορολογικό έτος ) - Εφόσον στην " Λογιστική βάση", έχουν καταχωρηθεί σε " μεταβατικούς λογ/μους".

ζ4) ΕΝ.Φ.Ι.Α που καταχωρήθηκε στο σύνολο, αλλά μέσα στο 2016, πληρώθηκαν ορισμένες δόσεις.

ζ4) ΕΝ.Φ.Ι.Α δόσεις προηγούμενου έτους που πληρώθηκαν στο 2016.

η) Το τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοχρησιμοποίηση , κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) 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 επιχείρησης, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου

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

ια) Οι δαπάνες ψυχαγωγίας.

ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται 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.

Δαπάνες ενδοομιλικών μερισμάτων .

Τόκοι υποκεφαλαιοδότησης

Αποσβέσεις από υπεραξία συγχώνευσης. (Άρθρο 52 του Ν.4172/2013).

Δαπάνες φορέων Γενικής Κυβέρνησης που αφορούν απαλλασσόμενα έσοδα.

Δαπάνες ναυτιλιακών επιχειρήσεων που αφορούν απαλλασσόμενα έσοδα.

Δαπάνες απαλλασσομένων Ν.Π .

### **2.7.1 Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται**

Δαπάνες που δεν εκπίπτουν λόγω « παραγωγικότητας »

Διενέργεια αποσβέσεων μεγαλύτερων από αυτές που αναγνωρίζονται φορολογικά .

Διενέργεια αποσβέσεων μικρότερων από αυτές που αναγνωρίζονται φορολογικά .

Διενέργεια αποσβέσεων για τις οποίες έχει χαθεί το δικαίωμα φορολογικής έκπτωσης.

Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών διαφήμισης ή αγγελιοσήμου.

Στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης (ΚΑ:2020) καταχωρούνται και τα ποσά που διανέμονται από τα κέρδη της τρέχουσας χρήσης σε μέλη Δ.Σ. καθώς και στο προσωπικό της επιχείρησης, τα οποία με βάση τις διατάξεις του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) αντιμετωπίζονται ως δαπάνες (παροχές σε εργαζομένους).

Δαπάνες αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών που αφορούν έσοδα μη υποκείμενα στο φόρο.

Δαπάνες Τοπικών Οργανισμών Εγγείων Βελτιώσεων (ΤΟΕΒ) που αφορούν έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας.

Δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης , εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής. [Ισχύς από 22/12/2016 και μετά].

### **2.8 Επίλογος**

Σ' αυτό το κεφάλαιο παρουσιάστηκαν τα είδη των δαπανών είτε εκπίπτουν είτε δεν εκπίπτουν. Δόθηκε έμφαση στο τι είναι δαπάνη και τις ανάγκες εξυπηρετούν στις επιχειρήσεις. Στο κεφάλαιο που ακολουθεί θα γίνει ανάλυση των δαπανών που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά. Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω υπάρχουν διαφορές των δαπανών που αναγνωρίζονται, μεταξύ του λογιστικού και του φορολογικού νόμου.

## ΤΡΙΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

### 3.1 Εισαγωγή

Στο προηγούμενο κεφάλαιο αναφέρθηκαν οι δαπάνες που διενεργεί μια επιχείρηση κατά τη διάρκεια των εργασιών της.

Σκοπός των δαπανών αυτών είναι να την βοηθήσουν στη δημιουργία εσόδων δηλαδή είναι αναγκαίες στη συντήρηση της, στην προώθηση των εμπορευμάτων της, στη λήψη αποφάσεων και στη δημιουργία των προϊόντων ή στην απόκτηση των εμπορευμάτων.

Στο παρών κεφάλαιο θα δοθεί ο ορισμός της εκπιπτόμενης δαπάνης και μέσα από παράδειγμα θα αναλυθεί ο λογιστικός και ο φορολογικός νόμος στα σημεία που περιγράφουν τις δαπάνες.

### 3.2 Εκπιπτόμενες και μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Οι δαπάνες είναι πολύ σημαντικές για τις οντότητες δίνοντάς τους τη δυνατότητα να γνωρίζουν την πορεία της επιχείρησής τους από οικονομικής πλευράς και να καθορίζουν το τελικό οικονομικό αποτέλεσμα από το οποίο θα καθοριστούν τα μερίσματα των εταίρων, τ' αποθεματικά και φυσικά ο φόρος (εισοδήματος, προκαταβολή κλπ). Όμως η αναγνώριση κάποιων δαπανών γίνεται με διαφορετικό τρόπο σύμφωνα με τον λογιστικό νόμο των ΕΛΠ και με διαφορετικό τρόπο με τον φορολογικό νόμο των ΚΦΕ.

### 3.3 Πεδίο εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος

Τα ΕΛΠ εφαρμόζονται σύμφωνα με ότι ορίζει ο Ν. 4308/2014. Οι οντότητες που εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις του νόμου είναι οι ακόλουθες<sup>48</sup>:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας (Α.Ε.), της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.), της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας, και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας (Ι.Κ.Ε.).

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της προηγούμενης περίπτωσης α' ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

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

Ατομικές επιχειρήσεις, ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες	Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.)
Αστικές εταιρείες (κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα)	Σωματεία
Κοινωνίες αστικού δικαίου	Σύλλογοι
Συνεταιρισμοί	Ενώσεις προσώπων
Δικηγορικές εταιρείες	Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα

<sup>48</sup> ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Γ., ΤΣΙΑΟΥΣΙΔΟΥ ΜΑΡ., (2016), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 1.

Κοινοπραξίες	Εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα
Κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	

Πηγή: ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Γ., ΤΣΙΑΟΥΣΙΔΟΥ ΜΑΡ., (2016), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 2.

Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 3 γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με το Ν. 4308/2014, δηλαδή εισάγεται η αρχή ότι το λογιστικό σύστημα {μέθοδοι, διαδικασίες και λογιστικά αρχεία} προσαρμόζονται ανάλογα με το μέγεθος και τη φύση (συμπεριλαμβανομένης της πολυπλοκότητας) της οντότητας<sup>49</sup>.

Οι ίδιες οντότητες εφαρμόζουν και τον ΚΦΕ. Σύμφωνα με το Ν. 4172/2013 και την άρθρο 1 ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος:

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

Το πεδίο εφαρμογής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είναι σε κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Απαιτείται η λειτουργία δικλίδων με στόχο την εύλογη διασφάλιση της αυθεντικότητας των παραστατικών των συναλλαγών και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσής τους και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. Τα λογιστικά βιβλία, άλλα πρωτογενή ή δευτερογενή αρχεία και παραστατικά, όπου συντρέχει περίπτωση, υποστηρίζουν τις συντασσόμενες λογιστικές καταστάσεις<sup>50</sup>.

### 3.4 Έννοια εκπιπτόμενων δαπανών

Η έννοια της δαπάνης ορίζεται με τον ίδιο τρόπο στον λογιστικό αλλά και στον φορολογικό νόμο. Ο φορολογικός αναγνωρίζει μια δαπάνη με τις εξής προϋποθέσεις:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Οι παραπάνω δαπάνες είναι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε. Είναι πολύ σημαντικές καθώς είναι αυτές που μετράνε στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα<sup>51</sup>.

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 μπουφετζή και άλλων απαιτεί δαπάνες καθαριότητας, όπως απορρυπαντικών και εργαλείων καθαρισμού αλλά απαιτεί και έξοδα κοινής ωφέλειας όπως ρεύμα και νερό. Σε μια άλλη

<sup>49</sup> ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Γ., ΤΣΙΑΟΥΣΙΔΟΥ ΜΑΡ., (2016), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 40.

<sup>50</sup> [HTTPS://WWW.TAXHEAVEN.GR/LAWS/CIRCULAR/VIEW/ID/22433](https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22433)

<sup>51</sup> [HTTPS://WWW.TAXHEAVEN.GR/LAWS/LAW/INDEX/LAW/528](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528)

επιχείρηση όπως εκτός κομμωτηρίου απαιτούνται κάποιες κοινές δαπάνες με αυτές που αναφέρθηκαν στην καφετέρια αλλά και κάποιες επιπλέον. Κάποιες ίδιες δαπάνες είναι της 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 το όρο πραγματική νοείται 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 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.

## *ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ*

### **3.5 Έννοια μη εκπιπόμενων δαπανών**

Σύμφωνα με τον Ν. 4172/2013 και το άρθρο 22 οι δαπάνες που δεν τηρούνε τις παραπάνω προϋποθέσεις δεν εκπίπτουν από τα έσοδα των επιχειρήσεων. Υπάρχουν όμως και κάποια είδη δαπανών που αναφέρονται στο άρθρο 23 που δεν εκπίπτουν. Στη συνέχεια παρουσιάζονται οι δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και 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 από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, 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) 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,

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

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

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

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟΙ ΜΙΣΘΟΙ	ΕΡΓΟΔΟΤΙΚΕΣ 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.

δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,

Παράδειγμα 4

ΠΕΛΑΤΗΣ Α ΜΕ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΞΙΑΣ 500 ΕΥΡΩ ΚΑΙ ΦΠΑ 65 ΣΤΙΣ 05/10/2016 ΚΑΙ ΠΕΛΑΤΗΣ Β ΜΕ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΚΑΘΑΡΗΣ ΑΞΙΑΣ 2000 ΕΥΡΩ ΚΑΙ ΦΠΑ 480 ΕΥΡΩ ΣΤΙΣ 09/04/2016. ΝΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΟΥΝ ΟΙ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ 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) πρόστιμα και 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) 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,

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 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,

#### 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 ιδιόχρησης 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 βάση<sup>52</sup>.

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,

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) 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,

#### Παράδειγμα 10

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

#### 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.

---

<sup>52</sup> <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/>

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται 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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

### Παράδειγμα 12

ιδ) Οι 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<sup>53</sup>.

Υπάρχουν όμως και άλλες δαπάνες που δεν εκπίπτουν και δεν αναφέρονται πιο πάνω. Για να την κατανόησή τους απαιτούνται κάποιες έννοιες όπως της υπεραξίας, της απομείωσης, της Αναβαλλόμενης φορολογικής κ.α.

### 3.6 Διάφορες έννοιες

Επιμέτρηση (measurement) είναι η διαδικασία προσδιορισμού της χρηματικής αξίας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κατά την αρχική του αναγνώριση ή μεταγενέστερα.

Απομείωση (Impairment) είναι το ποσό κατά το οποίο η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την ανακτήσιμη αξία του.

Λογιστική αξία (book value or carrying amount) είναι η αξία με την οποία ένα στοιχείο αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Ανακτήσιμη αξία (recoverable amount) είναι το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας, μειωμένης με το κόστος διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών) και της αξίας χρήσης αυτού.

Εύλογη αξία (Fair value) είναι η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης.

Αξία χρήσης (Value in use) είναι η παρούσα αξία των μελλοντικών ταμειακών ροών που αναμένεται να προκύψουν από τη συνεχή χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών), και από τη διάθεσή του (της) στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του (της)<sup>54</sup>.

Απόσβεση (Depreciation, amortization) είναι η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός στοιχείου στην ωφέλιμη ζωή του.

Ωφέλιμη οικονομική ζωή (useful economic life) είναι η εκτιμώμενη περίοδος στην οποία ένα περιουσιακό στοιχείο αναμένεται να χρησιμοποιείται οικονομικά ή ο αριθμός των

<sup>53</sup> [HTTPS://WWW.TAXHEAVEN.GR/LAWS/LAW/INDEX/LAW/528](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528)

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

παραγομένων ή παρόμοιων μονάδων που αναμένεται να αποκτηθούν από το εν λόγω περιουσιακό στοιχείο.

Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς - ΔΠΧΑ (International Financial Reporting Standards - IFRS) είναι τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, συμπεριλαμβανομένων των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, είναι τα πρότυπα στα οποία αναφέρεται ο Κανονισμός 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Πρόβλεψη (provision) είναι μια υποχρέωση σαφώς καθορισμένης φύσης η οποία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μη συμβεί ή βέβαιο ότι θα προκύψει, αλλά είναι αβέβαιη ως προς το ποσό ή/και το χρόνο που θα προκύψει. Η πρόβλεψη αντιπροσωπεύει την βέλτιστη εκτίμηση του ποσού που θα απαιτηθεί για την κάλυψη της σχετικής υποχρέωσης.

Ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (owner-occupied property) είναι ακίνητα κατεχόμενα από τον ιδιοκτήτη ή από τον μισθωτή βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης, τα οποία χρησιμοποιούνται στην παραγωγή αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ή για διοικητικούς σκοπούς της οντότητας.

Επενδυτικά ακίνητα (investment property) είναι ακίνητα (γη ή κτήριο ή τμήμα ενός κτηρίου, ή και τα δύο) που είναι ιδιόκτητα ή κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση και προορίζονται είτε για εκμίσθωση, είτε για αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας τους, είτε και για τα δύο, αλλά όχι για ιδιοχρησιμοποίηση ή πώληση αυτών στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητας<sup>55</sup>.

Δουλευμένο ή Πραγματοποίηση, παραδοχή (accrual assumption) είναι η Λογιστική αρχή σύμφωνα με την οποία οι επιπτώσεις των συναλλαγών και άλλων γεγονότων αναγνωρίζονται και συμπεριλαμβάνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.

Λογιστικές πολιτικές (accounting policies) είναι οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις επιμέτρησης, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που εφαρμόζονται από μια οντότητα στην κατάρτιση και παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Λογιστική εκτίμηση (accounting estimate) είναι η εκτίμηση της οντότητας, με βάση διαθέσιμες πληροφορίες, αναφορικά με την παρούσα κατάσταση, τα αναμενόμενα οφέλη, και τις δεσμεύσεις που συνδέονται με περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις. Για παράδειγμα, η εκτίμηση για το χρόνο εμφάνισης των ωφελειών από ένα περιουσιακό στοιχείο.

Φορολογική βάση (tax basis) είναι η αξία που αναγνωρίζεται για ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

Φόρος εισοδήματος (έξοδο ή έσοδο) (income tax, expense or income) είναι το άθροισμα τρέχοντος φόρου (έξοδο ή έσοδο) και, κατά περίπτωση, αναβαλλόμενου φόρου (έξοδο ή έσοδο) της κατάστασης αποτελεσμάτων<sup>56</sup>. Περιλαμβάνει τον τρέχοντα φόρο (έξοδο ή έσοδο) που αναλογεί στην περίοδο, τις διαφορές φορολογικού ελέγχου για φόρο εισοδήματος και προσαυξήσεις που προκύπτουν στην περίοδο από φορολογικό έλεγχο της τρέχουσας ή προηγούμενων περιόδων, και τον αναβαλλόμενο φόρο (έξοδο ή έσοδο).

Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση (deferred tax asset) είναι το ποσό του φόρου εισοδήματος που είναι ανακτήσιμος σε μελλοντικές περιόδους από εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές, μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές και μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους (tax credits). ( Σημ. : Προαιρετική επιλογή για όλες τις Κατηγορίες των Οντοτήτων ( Επιχειρήσεων ) ).

Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (deferred tax liability) είναι το ποσό του φόρου εισοδήματος που οφείλεται σε μελλοντικές περιόδους, σε σχέση με φορολογητέες

<sup>55</sup> [HTTPS://WWW.TAXHEAVEN.GR/LAWS/CIRCULAR/VIEW/ID/22433](https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22433)

<sup>56</sup> [HTTPS://WWW.TAXHEAVEN.GR/LAWS/CIRCULAR/VIEW/ID/22433](https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22433)

προσωρινές διαφορές. ( Σημ. : Προαιρετική επιλογή για όλες τις Κατηγορίες των Οντοτήτων ( Επιχειρήσεων ) ).

Σύμφωνα με τον ορισμό που δίνεται στο παράρτημα Α του Ν. 4308/2014, προσωρινή διαφορά (temporary difference) είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή άλλου στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων 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 αποτελέσματα<sup>57</sup>.

Μόνιμη διαφορά (permanent difference) είναι αυτή που σε αντιδιαστολή προς τις προσωρινή, η μόνιμη είναι οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης που δεν αντιστρέφεται όταν τα έξοδα δεν εκπίπτουν από την φορολογία. Π.χ. φορολογικά πρόστιμα και προσυζητήσεις<sup>58</sup>.

### **3.7 Λογιστικό Σύστημα και Παρακολούθηση «Λογιστικής» και «Φορολογικής» βάσης.**

Μια οντότητα πρέπει να καταχωρεί τα παραστατικά στα λογιστικά αρχεία. Τα βιβλία και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενημερώνονται σύμφωνα με τα λογιστικά 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. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά 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) του παρόντος νόμου. Τα λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων<sup>59</sup>.

### **3.8 Παραδείγματα**

#### **Παράδειγμα 1**

Αγοράστηκε πάγιο 1/12 αντί 10.000 ευρώ με Φορολογικό Συντελεστή Απόσβεσης 10% και Λογιστικό Συντελεστή Απόσβεσης 10%.

Υπολογισμός αποσβέσεων

Φορολογική βάση= (10.000x10%)x0/12=0

Λογιστική βάση= (10.000x10%)x1/12=1.000x1/12=83,33

Ωφέλιμη Διάρκεια Ζωής: Για πόσα έτη θα είναι λειτουργικό για εμάς.

Υπολειμματική Αξία: Η διάρκεια που θα χρησιμοποιήσει η εταιρεία (λειτουργικό πάγιο)

Όλες αυτές οι λογιστικές διαφορές διακρίνονται σε 2 κατηγορίες είναι: 1) Μόνιμες π.χ. πρόστιμα, 2) Προσωρινές

Τα πρόστιμα φορολογικά δεν αναγνωρίζονται ποτέ.

Το πρόβλημα είναι πως στο μέλλον μπορούν να αντιστραφούν π.χ.

I. Ασφαλιστικές εισφορές που οφείλονται:

<sup>57</sup> [HTTPS://WWW.E-FOROLOGIA.GR/CMS/VIEWCONTENTS.ASPX?ID=203829](https://www.e-foreologia.gr/cms/viewcontents.aspx?id=203829)

<sup>58</sup> [HTTPS://WWW.E-FOROLOGIA.GR/CMS/VIEWCONTENTS.ASPX?ID=189402](https://www.e-foreologia.gr/cms/viewcontents.aspx?id=189402)

<sup>59</sup> [HTTPS://WWW.TAXHEAVEN.GR/LAWS/CIRCULAR/VIEW/ID/22433](https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22433)

2017: 50.000

2018: 60.000

2019: 650.000

Εξόφληση 2017

Αναμένεται αυξημένα στο τέλος

Προσωρινή διαφορά

II. Πρόστιμα (μόνιμη διαφορά)

III. Πάνω από 500€ δαπάνη που εξοφλήθηκε με μετρητά (μόνιμη λογιστική διαφορά)

IV. Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (μόνιμη)

V. Προβλέψεις για την έξοδο προσωπικού για εργασία (προσωρινή)

VI. Μητρική εταιρεία στο εξωτερικό λαμβάνει δάνειο 100.000€ και δανείζει με επιτόκιο δανεισμού στη θυγατρική στην Ελλάδα 30% ενώ στην Ελλάδα επιτόκιο δανεισμού τράπεζας 10%. Αυτή η διαφορά (200.000€) (μόνιμη λογιστική διαφορά)

VII. Δαπάνες για προσωπική χρήση, οι οποίες αναφέρονται ως έξοδα της εταιρείας δεν εκπίπτουν φορολογικά. (μόνιμη λογιστική διαφορά)

VIII. Η διαφορά στις αποσβέσεις άλλες φορές είναι μόνιμη και άλλες προσωρινή

Παράδειγμα: φορολογική βάση: 1.000 ή φορολογική βάση: 1.500 => μόνιμη λογιστική βάση: 1.500 ή λογιστική βάση: 1000 => προσωρινή

η απόσβεση είναι ίδια, απλά υπολογίζεται με διαφορετικό τρόπο και ίσως η διάρκεια.

π.χ. Ένα πάγιο έχει αξία κτήσης 10.000€ και στην λογιστική και στην φορολογική βάση. Οι αποσβέσεις είναι 2.000 ενώ στη φορολογική βάση 3.500€. Η αναπόσβεστη αξία στην λογιστική βάση είναι 8.000€ ενώ στην φορολογική βάση είναι 6.500€.

Αν το πουλήσω το πάγιο 7.000€ τι γίνεται;

Θα έχω στην λογιστική βάση μια ζημιά 1.000€ ενώ στη φορολογική βάση, έχω κέρδος 500€ άρα δημιουργώντας πάλι διαφορές.

Πέρα από λογιστικές εγγραφές, έχουμε και την καταγραφή τους στο Ε3. Καταγράφουμε λογιστικές διαφορές και στο Ε3 γράφουμε τις διαφορές αν είναι μόνιμες ή προσωρινές και αυτά υποβάλλονται μαζί με την φορολογική δήλωση και μετά συμπληρώνουμε το έντυπο Ν.

#### Παράδειγμα

Λογιστικές διαφορές	Προσωρινές	Μόνιμες
Αποσβέσεις	(-200.000+220.000) 20.000	
Προβλέψεις	-50.000	
Απομειώσεις		-20.000
Πρόστιμα		-1.500
Προσωπικές		-20.000
Τέλος επιτηδεύματος		-1.000
Τιμολόγια > 500€ εξ. Με μετρ.		-2.500
Σύνολο	-30.000	-45.000

Υπήρχαν 75.000 δαπάνες που στην λογιστική βάση τις αναγνωρίζει ενώ στην φορολογική δεν αναγνωρίζονται

Παράδειγμα

	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά
Κύκλος εργασιών	2.500.000	2.500.000	0
Μεταβ. αποθεμάτων	-50.000	-50.000	0
Λοιπά έσοδα	150.000	150.000	0
Αγ. Εμπ/των	-180.000	-180.000	0
Παροχές σε εργ.	-400.000	(-400.000+50.000) -350.000	50.000
Αποσβέσεις	-200.000	-220.000	-20.000
Λοιπά έξοδα	-150.000	(-150.000+25.000) -125.000	25.000
Απομειώσεις	-20.000	0	20.000
Κέρδη και ζημιές	50.000	50.000	0
Έσοδα από συμ.	20.000	20.000	0
Λοιπά έσοδα	5.000	5.000	0
Απ. Προ φόρων	105.000	180.000	75.000
Χρεωστικοί τόκοι	-12.000	12.000	
Πιστωτικοί τόκοι	5.000	5.000	
Αποτ/τα φόρων	98.000	173.000	
Φόρος 29%	-28.420	-50.170	21.750
	69.580	122.830	

Η εταιρεία θα κλιθεί να πληρώσει 21.750. από τα 75.000 που θα φορολογηθούν τα 30.000 κάποια στιγμή θα τα ξανακερδίσουμε γιατί θα αντιστραφούν.

Ποιες δαπάνες δεν αναγνωρίζονται φορολογικά;

Ποιες διαφορές είναι μόνιμες και ποιες προσωρινές;

Την διαφορά την υπολογίζουμε ΒΦ-ΛΒ)

Παράδειγμα

Μια εταιρεία αγόρασε ένα μηχάνημα αξίας 10.000€ αναμένεται να τα χρησιμοποιήσουμε για 10 χρόνια και έπειτα να το πουλήσει για 1.000€. ο φορολογικός συντελεστής απόσβεσης είναι 10%. Στο τέλος του τρίτου έτους το πούλησε για 7.500€.

Ζητείται αν έχει κέρδος ή ζημιά

Προβλέψεις: είναι αποθεματικά που κρατάμε από κέρδος για τυχόν κίνδυνο. Αν είναι πάνω από 50% η πιθανότητα να συμβεί ο κίνδυνος τότε είναι υποχρέωση.

Πρόβλεψη για το προσωπικό:

Στο τέλος του έτους πάμε στο τμήμα της μισθοδοσίας και βλέπουμε την αποζημίωση δικαιούνται οι εργαζόμενοι σε περίπτωση απόλυσης. Στα βιβλία σχηματίζουμε πρόβλεψη για το 40% της δαπάνης.

Λογιστική βάση	Χ	Π
1) Χ/60.04 προβλέψεις για εξ. Προσωπικού Π/57.01 προβλέψεις για παρ. σε εργαζ. Αιτιολογία: σχηματισμός πρόβλεψης	80.000	80.000
2) Χ/57.01 προβλέψεις για	8.000	

παροχές σε εργαζ. Π/38.02 καταθέσεις όψεως Αιτιολογία: καταβολή αποζημίωσης απόλυσης		8.000
---	--	-------

Αν παραιτηθεί ο εργαζόμενος δεν δικαιούται αποζημίωση απόλυσης. Η δαπάνη πρόβλεψης για το έξοδο προσωπικού δεν αναγνωρίζεται φορολογικά και είναι προσωρινή.

Φορολογική βάση

X/60.03 λοιπές παροχές 8.000

Π/38.02 καταθέσεις όψεως 8.000

Για την επόμενη χρονιά κάνουμε πάλι την ίδια διαδικασία και π.χ. δικαιούνται 195.000 και το 40% είναι 78.000 άρα κάνουμε τη διαφορά.  $78.000 - 72.000 = 6.000$  σχηματίζω πρόβλεψη. Στην περίπτωση που ήταν 70.000 και περισσεύουν 2.000€ μπορώ να μην πειράξω τίποτα.

Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

π.χ. απαιτήσεις 100.000€ από πελάτες μέσα σε αυτούς 2 άτομα με χρεοκοπία χρωστάνε 20.000€. πρέπει να σχηματίσω πρόβλεψη. Τα 20.000 τα έχω χάσει.

X/68

Π/57

Εμφανίζονται στο ενεργητικό και μειώνουν τις απαιτήσεις.

Απαιτήσεις	100.000
Προβλέψεις	20.000
	80.000

Οι προβλέψεις μειώνουν τις απαιτήσεις.

Στη λογιστική βάση βλέπω το ποσό που θα έχω ενέχυρο και κάνω την αφαίρεση.

Στη φορολογική βάση αν ποσό <1.000 και απαίτηση >12 μήνες κάνω πρόβλεψη 100%.

Αν ποσό >1.000 και απαίτηση >12 μήνες 50%, 18 μήνες 75%, 24 μήνες 100%

Στο καθαρό ποσό του τιμολογίου.

Δεν μπορώ να διαγράψω την απαίτηση παρά μόνο όταν εξαντλήσω κάθε μέσο. Αν διαγραφεί η απαίτηση και εισπράξω μετά, τότε μπαίνω στα έσοδα. Αν δεν καταχωρηθεί στα έσοδα θεωρείται φοροδιαφυγή.

Παράδειγμα

Μια βιομηχανία ενοικιάζει ένα εργοστάσιο από τον «Δ» ο οποίος διαπίστωσε ότι η βιομηχανία κάνει κακή χρήση του εργοστασίου με αποτέλεσμα να προκαλέσει πολλές φθορές και κάνει αγωγή στην βιομηχανία και διεκδικεί αποζημίωση 1.000.000€. ο νομικός σύμβουλος της βιομηχανίας εκτιμά ότι η βιομηχανία θα χάσει την υπόθεση. Η δική έγινε μετά από 4 χρόνια και το δικαστήριο επέβαλε αποζημίωση 700.000€. Να καταχωρηθούν οι λογιστικές εγγραφές της πρόβλεψης στα βιβλία της βιομηχανίας.

Παράδειγμα

Λογιστική βάση		
X/57.01 προβλέψεις	1.000.000	
Π/38.02 κατ. Όψεως		700.000
Π/79.01 λοιπά έσοδα		300.000

Φορολογική βάση		
1 <sup>ος</sup> τρόπος		



X/68	700.000	
Π/57		700.000
X/57	700.000	
Π/38.02		700.000
2 <sup>ος</sup> τρόπος		
X/64 ή 67.03	700.000	
Π/38.02		700.000

Μόνο στο χρόνο που θα καταβληθεί η αποζημίωση στο 4<sup>ο</sup> έτος.

Παράδειγμα

Μια εταιρεία αγοράζει ένα μηχάνημα αξίας 100.000€. η αγορά έγινε 11/1/2017. Η εταιρεία θα επιχειρηθεί από το κράτος για την αγορά του μηχανήματος κατά 40%. Στις 31 Μαρτίου του 2018 η επιχορήγηση εισπράχθηκε απ' την επιχ/ση. ΩΔΖ 10 έτη, ΥΑ=10.000€.

Ζητείται η λογιστική αντιμετώπιση.

Παράδειγμα

31/12	66.03 αποσ/σεις μηχ/των	750	
	13.02 αποσ/κα μηχ/τα		750
31/12	33.03.01 Ελλ. Δημόσιο	40.000	
	56.02.01 ες. Επομ. χρήσεων		40.000
	Αιτ. απαίτηση απ' το Ελληνικό δημόσιο		
31/03/18	38.02 καταθέσεις	40.000	
	33.03.01 Ελ.δημόσιο		40.000
31/03/18	56.02.01	40.000	
	58.01		40.000
31/12/18	66.03	9.000	
	13.02		9.000
31/12/18	58.01	4.000	
	71.01		4.000

Απόσβ/ση επιχ/σης 40.000 -10%)

Παράδειγμα

Αναβαλλόμενη φορολογία

Η εταιρεία έχει 10.000 σε πωλήσεις και λειτουργικά έξοδα 6.000

ΔΑΠ	ΕΛΠ	
10.000	10.000 έσοδα	
-6000	-6000	
-950	-1520	
3050	2480	
X29%	X29%	
88450 (φόρος)	719,20	
69.01 φόρος εισοδήματος	884,50	
54.01 φόρος εισοδήματος		884,50

φόρος εισοδήματος		
54.01 φόρος εισοδήματος	165,30 διαφορά αποτ/των Χ29%	
49,50 μακρ. Υποχρ.		165,30
Αι. αναβαλλόμενη φορολογία		

#### Παράδειγμα

Η εταιρεία υπολογίζει αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων με βάση τους κανόνες των ΕΛΠ (Π.Δ. 299/2003) συνολικής αξίας 120.000€. Τα καθαρά αποτελέσματα προ φόρων της χρήσης ανήλθαν στο ποσό των 400.000€. Η εταιρεία φορολόγησε με συντελεστή 29%. Για τις ανάγκες τα ΔΛΠ υπολόγισε ύψους 150.000€.

Λύση:

Καθαρά έσοδα 400.000

+ Αποσβέσεις 120.000

Έσοδα 520.00

ΔΛΠ		ΕΛΠ
520.000	<	520.000
-150.000	<	-120.000
370.000	<	400.00

370.000X29%=107.300		400.000X29%116.000
	8.700 (Διάφορα)	
69.01 φόρος εισοδήματος	107.300	
		107.300
Αιτ. εγγραφή φόρου εισοδήματος		
18.90 μακρ. Απαιτήσεις αναβαλλόμενης φορολογίας	8.700	
54.01 φόρος εισοδήματος		8.700
Αιτ. αναβαλλόμενη φορολογία		

#### Παράδειγμα

Η εταιρεία «ΑΒΓ ΑΕ» έχει συντάξει την παρακάτω κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης για το οικονομικό έτος 2017.

Λογαριασμός	2017
Κύκλος εργασιών	2.500.000
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα)	-50.000
Λοιπά συνήθη έσοδα	150.000

Αγορές εμπορευμάτων και υλικών	-1.800.000
Παροχές σε εργαζομένους	-400.000
Αποσβέσεις	-200.000
Λοιπά έξοδα και ζημιές	-150.000
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων	-20.000
Κέρδη και ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων	50.000
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων	20.000
Λοιπά έσοδα και κέρδη	5.000
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων	105.000
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	5.000
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	-12.000
Αποτελέσματα προ φόρων	98.000
Φόροι εισοδήματος	-28.420
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	69.580

Δίνεται ότι:

1. Το ποσό των φορολογικά αναγνωρισμένων αποσβέσεων χρήσης ανέρχεται σε 220.000€.

2. Στο λογαριασμό «Παροχές σε εργαζόμενους» περιλαμβάνονται και 50.000€ που αφορούν προβλέψεις (έξοδο) αποζημίωσης προσωπικού.

3. Η απομείωση των περιουσιακών στοιχείων δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.

4. Στο λογαριασμό «λοιπά έξοδα και ζημιές» περιλαμβάνονται:

-1.500€ που αφορούν φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις

-Προσωπικές-καταναλωτικές δαπάνες ύψους 20.000€

-Το τέλος επιτηδεύματος ύψους 1.000€

-Τρία τιμολόγια άνω των 500€ που εξοφλήθηκαν με μετρητά συνολικής αξίας 2.500€

-Ο συντελεστής φορολογίας είναι 29%

Ζητείται:

1. Ο πίνακας με τις διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης, ταξινομημένες σε προσωρινές και μόνιμες.

2. Ο πίνακας διαφορών φορολογικής-λογιστικής βάσης.

Παράδειγμα

1. Η εταιρεία «ΑΒΓ ΑΕ» έχει στις 31 Δεκεμβρίου 2016 απαιτήσεις ύψους 7.626€ από την εταιρεία «ΩΜΕΓΑ ΕΠΕ» που αναλύονται στον παρακάτω πίνακα. Στις 15/2/2017 η εταιρεία «ΩΜΕΓΑ ΕΠΕ» κήρυξε χρεοκοπία, γνωρίζετε ότι δεν υπάρχει εταιρική περιουσία για εκποίηση αλλά έχετε στην κατοχή σας μια εγγυητική επιστολή της Εθνικής Τραπέζης στο όνομα του πελάτη «ΩΜΕΓΑ ΕΠΕ» ύψους 2.000€.

Ζητείται:

Να υπολογίσετε το ύψος της πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις με την φορολογική μέθοδο καθώς και με την λογιστική μέθοδο και

Να διενεργήσετε τις σχετικές εγγραφές στα λογιστικά βιβλία

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Σύνολο
30/11/2014	ΔΑΤ 186	Πώληση εμπορευμάτων	3.000.00	690.000	3.690.00
31/5/2015	ΤΠΥ 82	Παροχή υπηρεσιών	2.000.00	460.000	2.460.00

1/12/2015	ΔΑΠ 54	Πώληση εμπορευμάτων	1.200.00	276.000	1.476,00
			6.200.00	1.426.00	7.626.00

2. Η εταιρεία «ΑΒΓ ΑΕ» έχει στην ιδιοκτησία της διαφορά μηχανήματα για τα οποία υπολογίζει ετήσια λογιστική απόσβεση με συντελεστή 10%. Στο πρώτο δεκαπενθήμερο του Ιανουαρίου του 2016 αγόρασε ένα ακόμη μηχάνημα. Αν έχετε υπόψη τα παρακάτω οικονομικά δεδομένα, να υπολογίσετε την αξία των μηχανημάτων που αποκτήθηκαν στις αρχές Ιανουαρίου του 2016(Η αναπόσβεστη αξία αναφέρετε στην τελευταία ημέρα του εκάστοτε έτους).

Έτος	Αναπόσβεστη αξία
2014	60.000
2015	50.000
2016	67.000

3. Η εταιρεία «ΑΒΓ ΑΕ» εμπορεύεται ένα και μοναδικό είδος, το εμπόρευμα «Α». Κατά την διάρκεια του κλεισίματος της χρήσης 2016 ο βοηθός λογιστής Γ. Γεωργίου καταχώρησε στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών την ποσοτική και την αξία απογραφή αποθεμάτων ως εξής:

A/A	Περιγραφή είδους	Μονάδα μέτρησης	Ποσότητα	Τιμή μονάδας	Αξία
1	Εμπορεύματα «Α»	Τεμάχια	10.000	1,52€	152.000€

Όπως παρατηρείται η καταχώρηση είναι λάθος. Ζητείται να αναφέρετε κατά πόσο θα επηρεαστεί θετικά ή αρνητικά (α) το ενεργητικό, (β) η καθαρή θέση, (γ) το κόστος πωληθέντων και (δ) το μικό κέρδος.

4. Μια εταιρεία εμπορεύεται ένα και μοναδικό είδος, το εμπόρευμα «Α». στις 31 Δεκεμβρίου είχε στην αποθήκη της 8.000 τεμάχια. Ζητείται να υπολογίσετε την αξία του τελικού αποθέματος καθώς και το κόστος των πωληθέντων με βάση την FIFO, την LIFO και με τον μέσο σταθμικό όρο.

Ημερομηνία	Ποσότητα	Τιμή	Αξία
1-Ιαν	10.000	20€	200.000€
5-Μαρ	2.000	22€	44.000€
6-Ιουλ	5.000	21€	105.000€
9-Οκτ	1.000	25€	25.000€
9-Νοε	6.000	24€	144.000€

5. Είστε βοηθός λογιστή στην εταιρεία «ΚαππαΛαμδα ΕΠΕ» και σας έχουν αναθέσει να καταχωρήσετε τις εγγραφές προσαρμογής για το τέλος χρήσης του 2016 στην φορολογική και λογιστική βάση. Ο προϊστάμενος λογιστηρίου σας ενημέρωσε για τα παρακάτω γεγονότα. Ζητείται: να πραγματοποιήσετε τις σχετικές λογιστικές εγγραφές (όπου απαιτείται).

α) Η εταιρεία απασχολεί 50 εργαζομένους και σύμφωνα με τα όσα ορίζει η εργατική νομοθεσία, στις 31 Δεκεμβρίου κατοχυρώνουν δικαίωμα για αποζημίωση απόλυσης ύψους 60.000€. Ζητείται να υπολογίσετε την πρόβλεψη της αποζημίωσης του προσωπικού για έξοδο από την εργασία.

β) Η εταιρεία έχει στην αποθήκη της κάποια εμπορεύματα που τα αγόρασε πρώτη φορά προ πενταετίας αντί 5.000€. παραμένουν μέχρι σήμερα απούλητα και αν πουληθούν θα δοθούν για 2.000€ επειδή έχουν απαξιωθεί τεχνολογία.

γ) Στις 10/6/2016 η εταιρεία αγόρασε ένα πάγιο αξίας 10.000€. να υπολογίσετε την ετήσια απόσβεση για την πρώτη χρήση όταν γνωρίζετε ότι ο φορολογικός συντελεστής απόσβεσης είναι 20% και η εταιρεία σκοπεύει να το χρησιμοποιήσει για 10 έτη και έπειτα να το πουλήσει για 800€.

δ) Στις 15/1/2017 τιμολογήθηκαν παρεχόμενες υπηρεσίες για το μήνα Δεκέμβριο που προηγούμενου έτους, ύψους 10.000€ (πλέον ΦΠΑ 24%: 2.400€)

ε) Στις 18/1/2017 η εταιρεία παρέλαβε από το ταχυδρομείο τους παρακάτω λογαριασμούς ΔΕΚΟ που εκδόθηκαν στις 4/1/2017

Λογαριασμός	Περίοδος κατανάλωσης	Φορέας	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Σύνολο
0041247826	1/1/2016-31/12/2016	ΔΕΗ ΑΕ	1.000.00	130.00	1.130.00
0000315872	1/11/2016-31/12/2016	ΟΤΕ ΑΕ	500.00	120.00	620.00
0001236547	1/11/2016-31/12/2016	ΕΥΔΑΠ ΑΕ	200.00	20.00	220.00
			1.700.00	270.000	1.970.00

#### Παράδειγμα

ΛΒ	X	Π	ΦΒ	X	Π
α) 60.04	24.000		α)		
57.01		24.000			
β) 61.04	3.000		β)		
20.06 ΑΠ. ΛΗΞΗΣ		3.000			
γ) 66.03	536,67		γ) 66.02	1.000	
13.02		536,67	13.02		1.000
δ)37.02	10.000		δ) 37.02	10.000	
70.07		10.000	70.07		10.000
ε) 64.02	1.000		ε) 64.02	1.000	
64.04		5.000	64.04		5.000
64.03	200		64.03	200	
56.02		1.700	56.02		200

α)  $60.000 \times 40\% = 24.000$  πρόβλεψη

εάν είχα πρόβλεψη για επισφαλούς πελάτες θα είχα X/68 και Π/57.01

β) Απομείωση

τα αποθέματα αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσης και της καθαρής ρευστοποίησης αξίας FIFO ή μέσο σταθμικό όρο δίνουν την τιμή κτήσης καθαρής ρευστοποιήσιμη αξία = τιμή πώλησης - έξοδα πώλησης (ανά τεμάχιο)

K.P.A. =  $5.000 - 2.000 = 3.000$

γ) Λογιστική βάση

$10.000 - 800/10 \times 7/12 = 536.67$

δ) Φορολογική βάση

$10.000 \times 20\% \times 6/12 = 1.000$

### Παράδειγμα

Μια εταιρεία έχει λογιστικά κέρδη 90.000€ έχει λογιστικές διαφορές 10.000€, έχει προκαταβολή φόρου από την προηγούμενη χρήση 10.000 έχει παρακρατήσεις φόρου κατά την διάρκεια μιας χρονιάς 9.000€ ο συντελεστής φορολογίας είναι 29% και προκαταβολή φόρου 100%. Να υπολογιστεί φόρος εισοδήματος. Τι πρέπει να πληρώσει με την υποβολή φορολογικής δήλωσης.

Λογιστικά κέρδη	90.000
+Λογιστικές διαφορές	10.000
Φορολογητέα κέρδη	100.000

Φόρος εισοδήματος X 29% (100.000X29%)=29.000=> X/69 Π/54.01.01

Προκαταβολή φόρου προηγούμενης χρήσης -10.000

Παρακράτηση φόρου εισοδήματος -9.000

Καταβλητέος φόρος 10.000 (α)

Προκαταβολή φόρου επόμενης χρήσης (100.000X29%) X100%= 29.000

Παρακρατήσεις φόρου -9.000

Προκαταβολή φόρου επόμενης χρήσης προς πληρωμή 20.000 (β)

(α) + (β) = 10.000 +20.000=30.000

Εάν είχαμε 29.000 προκαταβολή φόρου επόμενης χρήσης

30.000 παρακρατήσεις φόρου

0 όχι -1.000

Εάν είχαμε 29.000

-10.000

-11.000

(-1.000) είναι επιστροφή

### Παράδειγμα

Η Ο.Ε. ΑΒΓ τηρεί απλογραφικά λογιστικό σύστημα. Τα οικονομικά της στοιχεία είναι τα εξής:

- Αποθέματα έναρξης 85.000€
- Αποθέματα λήξης 115.000€ FIFO
- Αγορές χρήσης εσωτερικού 300.000€
- Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις 97.000€
- (εξωτερικού, αγορές από Ε.Ε.)
- Εισαγωγές από 3ετες χώρες 23.000€
- Πωλήσεις εμπ/των χονδρικά 731.000€ (1)

(1) Δεν περιλαμβάνονται έσοδα ύψους 10.000€ τα οποία παραδόθηκαν στις 21/12/2016 και το σχετικό τιμολόγιο εκδόθηκε 15/1/2017

- Πωλήσεις εμπορευμάτων λιανικά 109.000€
- Αμοιβές και έξοδα προσωπικού 75.000€
- ΕΦΚΑ (ασφαλιστικές εισφορές) εταίρων 16.200€ (2)

(2) Από το ποσό των 16.200€ καταβλήθηκε εμπρόθεσμα το ποσό των 14.000€. η διαφορά ύψους 2.200€ καταβλήθηκε εμπρόθεσμα την 1/2/2017.

• Η επιχείρηση ιδιοχρησιμοποιεί ακίνητο για τις ανάγκες της επιχειρηματικής της δραστηριότητας επιχείρησης αξίας 340.000€.

Διαφ. Λογ - φορολ. Βάσης

Λύση:

Να φέρω έντυπο Ε3 (το καινούργιο) και έντυπο Ν (έντυπο φορολογίας εισοδήματος)

Διαφορές λογιστικής και φορολ. Βάσης είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της φορολογικής του αξίας δηλαδή του ποσού που αναγνωρίζεται (εμφανίζεται) στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Φορολογική βάση είναι η αξία που αναγνωρίζεται για το περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται (εμφανίζεται) στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Φορολογική βάση είναι η αξία που αναγνωρίζεται για ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για σκοπούς φορολογικού εισοδήματος.

Οι διαφορές λογιστικής βάσης χωρίζονται σε 2 κατηγορίες:

Μόνιμες είναι οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης που δεν αναστρέφονται στο μέλλον.

Σε αυτή την κατηγορία ανήκουν τα τεκμαρτά έσοδα και έξοδα (π.χ. ιδιόχρηση) τα οποία έχουν μόνο φορολογική βάση και οι δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται δικαιώματα έκπτωσης στο παρόν ούτε στο μέλλον.

Προσωρινές διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τις φορολογικής τους βάσης που η οντότητα αναμένει να επηρεάσει στο μέλλον τα φορολογητέα αποτελέσματα αποτελούν όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή τις υποχρ. Θα ανακτηθεί ή διακανονιστεί ή στην περίπτωση άλλων στοιχείων όταν θα επηρεαστούν τα φορολογητέα αποτελέσματα. Δηλαδή οι διαφορές αυτές αναστρέφονται στο μέλλον.

Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης (το έχει και Ε3)

Περιγραφή	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Μόνιμες	Προσωρινές
Κύκλος εργασιών	850.000	850.000	-	-
Ιδιοχρησιμοποίηση (έσοδο)	- (10.200- 10.200)	10.200	10.200 (σύμφωνα με άρθρο 23 δεν δευτ. αναφερ)	-
Κόστος πωληθέντων	390.000 (βημ 7)	390.000	-	-
Αμοιβές και έξοδα προς.	-75.000 (βήμα 7)	-75.000 (βημ 7)	-	-εκφ
ΕΦΚΑ εταίρων	-16.200	-400.000	-	2.200
Αμοιβές διαχειρ.	-24.000	-24.000	-	-
Ενοίκια. Φωτισμός, τηλ	-90.800	-90.800	-	-
Διάφοροι έξοδα (1)	-89.000	-86.200	2.800	-
Τόκοι και συναφή έσοδα	-7.000	-7.000	-	-
Αποσβέσεις	-13.000	-13.000	-	-
Ιδιοχρήση		-10.200		

Τόκοι και συναφή κονδύλια-> εδώ βάζω το καθαρό ποσό και το βρίσκω ως εξής: ΧΤ-ΠΤ

Αν ΧΤ: Έξοδο ενώ ΠΤ: έσοδο

ΧΤ>ΠΤ συμπηφίζεις αυτή τη διαφορά ΠΤ-ΧΤ 7.000-10.000

ΧΤ: 10.000 ΠΤ: 7.000 =-3.000

Αποτελέσματα προ φόρων 145.000

Φόροι -43.000

Αποτελέσματα περιόδου μετά από φόρους 101.500

Λογιστικό αποτελ. ≠ Φορολ. αποτελ. : αποτελ. Χρ. Βγάζει διαφορετικό αποτελ. Συν λογ. διαφ.

Προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης

Φορολογητέα κέρδη 150.000

Συντελεστής φορολογίας 29%

Φόρος εισοδημ. Φορολογητέων κερδών 43.500

Το ποσό του φόρου εισοδήματος, επειδή είναι στοιχείο της ΚΑΧ της περιόδου (έξοδο) πρέπει να εγγραφεί στα τηρούμενα βιβλία.

#### Παράδειγμα

Έστω ότι σε μια ομόρρυθμη εταιρεία με απλογραφικά βιβλία προέκυψαν στη χρήση 2017 τα παρακάτω δεδομένα:

Πωλήσεις εμπορευμάτων 200.000€

Επιστροφές πωλ. 20.000€

Έσοδα από ενοίκια 15.000€

Έσοδα από ιδιοχρησιμ. Ακιν. 8.000€

Έσοδα από επιχορηγήσεις καταθ. 500€

Έσοδα από (εισπράξεις) καταπτώσεις εγγυήσεων 1.300€

Ζημιές από πώληση παγίων 3.000€

Ζημιά από συναλλαγμ. Διαφ. 500€

Κέρδη από πώληση μτχ 7.000€

Αγορές εμπ/των 130.000€

Επιστροφές αγορασθέντων αγαθών 10.000€

Μισθοδοσία προσωπικού 15.000€

Παροχές σε είδος στο προσωπικό 1.200€

Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων 2.000€

Αποσβέσεις παγίων 12.000€

Τόκοι και συναφή έξοδα 1.500€

Διαφορά λοιπά έξοδα (εκ των οποίων τα 3.000€ δεν αναγνωρ. Φορολ.) 20.000€

ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος από το ΦΠΑ εκρών (εκ των οποίων τα 1.000€ είναι μη εκπιπ. Και από τη φορολ. εισοδήματος) 3.500€

Λοιποί φόροι και τέλη 1.500€

Πρόστιμα και προσαντήσεις 1.000€

Έξοδα επιβατηγ. Αυτοκιν. (εκ των οποίων τα 2.000 δεν αναγνωρ. Φορολ.)

Λοιπές προσωπικές δαπάνες 3.000€

Δαπάνες ψυχαγωγίας (εκ των οποίων τα 500 δεν αναγνωρίζονται φορολογικά 500) 2.500€

Τεκμαρτό ενοίκιο λόγω ιδιοχρησιμοπ. 8.000€

Τέλος επιτηδεύματος 1.000€

Ασφαλιστικές εισφορές εταίρων (εκ των οποίων τα 1.500€ δεν έχουν καταβληθεί και 7.000€ δόσεις ρυθμίσεις 17.500€ παλαιότερων εισφορών)

Κατά την 31/12/2017 η εταιρεία κάνει υποχρεωτικά λογιστική απογραφή των αποθεμάτων της από την οποία προκύπτει πραγματικά τελικό απόθεμα χρήσης 20.000. Με βάση τα παραπάνω ζητείται να καταρτιστεί πίνακας με τη λογιστική και φορολ. των στοιχείων εσόδων και εξόδων της περιόδου. Να υπολογιστεί το ποσό των φορολογητέων κερδών, φόρου εισοδήματος και των καθαρών λογιστικών κερδών της περιόδου.

Να σχηματιστεί η ΚΑΧ κ έντυπο Ε3



Λύση:

- Δεν αναγνωρίζονται έσοδα από ιδιοχρησ.

Πίνακας 3.2 ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ			
ΟΣ	ΛΒ	ΦΒ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΒ-ΛΒ
Πωλήσεις εμπορευμάτων	200.000	200.000	-
επιστροφή πωλήσεων	-20.000	-20.000	-
Από ενοίκια	15.000	15.000	-
από ιδιοχρ.	-	8.000	8.000 ΜΔ
Από επιχορ.	5.000	5.000	-
Από τόκους κατ.	500	500	-
Από καταπτ. Εγγ.	1.300	1.300	-
Από πωλ. Παγ.	-3.000	-3.000	-
Από Σ.Δ.	-500	-500	-
Αγορές χρήσης μείων ΤΑΠ	Στα απλογραφικά (εκροή αφού αγορές έξοδα) - 110.000	-110.000	-
Μισθοδοσία προσωπικού	-15.000	-1.200	-
Παροχές σε είδος στο προσωπ.	-1.200	-1.200	-
Προβλέψεις επισφ. αποκτησ.	-2.000	-2.000	-
Αποσβ. παγίων	-12.000	-12.000	-
Τόκοι και συναφή έξοδα	-1.500	-1.500	-
Διαφ. Λοιπά έξοδα	-20.000	-17.000	3.000
ΦΠΑ μη εκπιπώμενος	-3.500	-2.500	1.000
Λοιποί Φ-Τ	-1.500	-1.500	-
Πρόστιμα κ προσωπ.	-1.000	-	1.000
Έξοδα	-7.000	-5.000	2.000
Λοιπές προς. κ διοικ.	-3.000	-	3.000
Δαπάνες ψυχαγωγίας	-2.500	-2.000	500
Τεκμαρτό ενοίκιο λόγω ιδιοχρ.	-	-8.000	-8.000
Τέλος επιτηδεύματος	-1.000	-	-1000
Ασφ/κές εισφ.	10.500	-16.000	-5.500
Σύνολο:	23.600	29.600	6.000

Όταν δεν αναγνωρίζονται φορολ. είναι μόνιμη διαφορά.  
Τεκμαρτό ενοίκιο-> φορολ. έννοια άρα ΦΒ.

#### Παράδειγμα

Λογιστικά κέρδη 23.600€  
Φορολογητέα κέρδη 29.600€  
Φόρος εισοδήματος 2017 8.584€ (29.600X29%)  
Προκαταβολή Φ. εις. 2018 8.584€ (8.584X100%)  
Πληρωτέος φόρος 17.168  
Πως βρίσκω προκαταβολή  
Φόρος εισοδήματος: X1 100  
+Προκατ/λή Φόρου εισοδήματος: X2 100  
100%  
-Προκατ/λή Φόρου προηγούμενου Χρόνου: 50  
(XO) 150  
Φόρος εις. Περιόδου X2 100  
+ Προκ/λή Φόρου X3 100  
- Προκατ/λή Φόρου X1 100  
100  
ΚΑΧ 2017 ιδιοχρησιμ-> Ε3 όχι ΚΑΧ  
Πωλήσεις -> Κύκλος εργασιών  
(200.000-20.000)  
Κύκλος εργασιών (καθαρός) 180.000€  
Λοιπά έσοδα συνήθη 20.000€ (15.000+5.000)  
Μεταβολές αποθεμάτων (ΤΑ>ΑΑ -> + ΑΑ> -> -) 20.000€ (ΑΑ 0 – ΤΑΠ 20.000)  
Αγορές εμπ/των και υλικών έξοδο -120.000€ (130.000-10.000)  
Παροχές σε εργαζόμενους -16.200€ (15.000-1.200)  
Αποσβέσεις ενσώματων παγίων  
Και άυλων στοιχείων -12.000€ (έξοδο(-))  
Λοιπά έξοδα κ ζημιές -55.000€  
(3.000+500+2.000+2.000+3.500+1.500+1.000+3.000+2.500+1.000+10.500)  
Διπλογραφικά ΦΠΑ= υποχρέωση  
Απλογραφικά ΦΠΑ= έξοδο  
Λοιπά έσοδα και κέρδη 8.300 (1.300 + 7.000)  
Τόκοι και συναφή κονδύλια (καθ. Ποσό) -1.000 (1.500(Π) -500(X) αφού Π>X= -  
Αποτελ. προ φόρων 23.600  
Φόροι -8.584  
Αποτελ. περιόδου μετά από φόρους 15.016

Προσωρινή διαφορά, βάσει του ορισμού του Παραρτήματος Α', είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, όταν η διαφορά αυτή αναστρέφεται στο μέλλον. Για παράδειγμα, όταν ένα έξοδο ποσού 2.000,00 ευρώ αναγνωρίζεται λογιστικά στη χρήση 2015 αλλά θα εκπεσθεί για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στη χρήση 2016, το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως 2015 είναι μικρότερο κατά 2.000,00 ευρώ από το φορολογικό αποτέλεσμα αυτής, ενώ στη χρήση 2016 θα συμβεί το αντίστροφο. Τέτοια περίπτωση προκύπτει, για παράδειγμα, από τη χρήση διαφορετικών συντελεστών απόσβεσης για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς ή από την αναγνώριση, στη διάρκεια του εργασιακού βίου των εργαζομένων, εξόδων για παροχές προς αυτούς μετά την αφυπηρέτηση. Τα ποσά αυτά αντιστρέφονται μέχρι την τελική εκκαθάριση των σχετικών

στοιχείων. Ειδικότερα, στην περίπτωση ενός παγίου η αντιστροφή των διαφορών των αποσβέσεων θα γίνει:

i) Μέσω αντίθετων διαφορών αποσβέσεων σε μελλοντικές περιόδους (μικρότερες /μεγαλύτερες, αντίστοιχα, φορολογικές από λογιστικές), ή

ii) Μέσω του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) που θα προκύψει κατά την απόσυρση του παγίου.

Στην περίπτωση προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την αφυπηρέτηση, η αντιστροφή θα γίνει κατά την καταβολή τους, χρόνος στον οποίο αυτές αναγνωρίζονται φορολογικά.

Μόνιμη διαφορά είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, όταν η διαφορά αυτή δεν αναστρέφεται στο μέλλον. Για παράδειγμα εάν στη χρήση 2015 η επιχείρηση κατέβαλε για προσαυξήσεις φόρων και πρόστιμα το ποσό των 1.000,00 ευρώ, ποσό που δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, το λογιστικό αποτέλεσμα θα εμφανίζεται ισόποσα μειωμένο έναντι του φορολογικού, χωρίς η διαφορά αυτή να αντιστραφεί στο μέλλον<sup>60</sup>.

#### Παράδειγμα 1

##### Α. Δεδομένα

Η εταιρεία ΑΛΦΑ Α.Ε. έχει τα ακόλουθα δεδομένα για τα έτη 2015 και 2016<sup>61</sup>:

Περιγραφή (Δεδομένα λογαριασμών εσόδων και εξόδων)	Λογιστική αξία	
	2015	2016
Πωλήσεις εμπορευμάτων	1.000.000,00	1.200.000,00
Κόστος πωληθέντων	700.000,00	900.000,00
Μισθοδοσία προσωπικού	50.000,00	40.000,00
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	50.000,00	60.000,00
Παροχές τρίτων	30.000,00	25.000,00
Φόροι - Τέλη	10.000,00	5.000,00
Διάφορα έξοδα	30.000,00	28.000,00
Τόκοι και συναφή έξοδα	1.000,00	3.000,00
Αποσβέσεις περιουσιακών στοιχείων	29.000,00	27.000,00
Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού	10.000,00	0,00
Πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις	7.000,00	5.000,00
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	3.000,00	7.000,00

<sup>60</sup> ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Γ., ΤΣΙΑΟΥΣΙΔΟΥ ΜΑΡ., (2016), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 41-42.

<sup>61</sup> ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Γ., ΤΣΙΑΟΥΣΙΔΟΥ ΜΑΡ., (2016), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 42-43.

Οι προβλέψεις (έξοδο) αποζημίωσης προσωπικού δεν εκπίπτουν φορολογικά στο έτος που αναγνωρίζονται λογιστικά συνιστούν προσωρινή διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης και θα αντιστραφούν (εκπέσουν) στο χρόνο καταβολής τους, ήτοι το έτος 2016.

Τα πρόστιμα, ποινές, προσαυξήσεις και οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες δεν αναγνωρίζονται φορολογικά συνεπώς συνιστούν μόνιμη διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης (δεν αντιστρέφονται).

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα και για κάθε έτος:

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

β) Να καταρτιστεί πίνακας με τη λογιστική και φορολογική βάση των στοιχείων εσόδων και εξόδων.

γ) Να καταρτιστεί πίνακας με τις διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης, ταξινομημένες σε μόνιμες και προσωρινές.

B. Έτος 2015

B.1. Προσδιορισμός καθαρών λογιστικών κερδών, φορολογητέων κερδών, φόρου εισοδήματος και καθαρών κερδών μετά φόρων<sup>62</sup>

α) Καθαρά λογιστικά κέρδη			
	Πωλήσεις		1.000.000,00
<b>Μείον</b>	Κόστος πωληθέντων (Αναλώσεων)	700.000,00	
	<b>Μικτό κέρδος</b>		<b>300.000,00</b>
<b>Μείον</b>	Δαπάνες (συνολικό ποσό)	220.000,00	
	<b>Καθαρά λογιστικά κέρδη</b>		<b><u>80.000,00</u></b>
β) Φορολογητέα κέρδη			
	Καθαρά λογιστικά κέρδη		80.000,00
<b>Πλέον</b>	Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού*	10.000,00	
<b>Πλέον</b>	Πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις**	7.000,00	
<b>Πλέον</b>	Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες**	3.000,00	20.000,00
	<b>Φορολογητέα κέρδη</b>		<b><u>100.000,00</u></b>

<sup>62</sup> ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Γ., ΤΣΙΑΟΥΣΙΔΟΥ ΜΑΡ., (2016), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 43-45.

γ) Φόρος εισοδήματος			
	Φορολογητέα κέρδη		100.000,00
<b>Επί</b>	Συντελεστής φορολογίας	<b>29%</b>	
	<b>Φόρος εισοδήματος (έξοδο) περιόδου</b>		<b><u>29.000,00</u></b>
δ) Καθαρά κέρδη μετά φόρων			
	Καθαρά λογιστικά κέρδη		80.000,00
<b>Μείον</b>	Φόρος εισοδήματος (φορολογ. κερδών)	<b>29.000,00</b>	
	<b>Καθαρά κέρδη μετά φόρων</b>		<b><u>51.000,00</u></b>

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

Περιγραφή {Δεδομένα λογαριασμών εσόδων και εξόδων}	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση
Πωλήσεις εμπορευμάτων	1.000.000,00	1.000.000,00
Κόστος πωληθέντων	- 700.000,00	- 700.000,00
Μισθοδοσία προσωπικού	- 50.000,00	- 50.000,00
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	- 50.000,00	- 50.000,00
Παροχές τρίτων	- 30.000,00	- 30.000,00
Φόροι - Τέλη	- 10.000,00	- 10.000,00
Διάφορα έξοδα	-30.000,00	- 30.000,00
Τόκοι και συναφή έξοδα	- 1.000,00	- 1.000,00
Αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων	- 29.000,00	- 29.000,00
Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού	- 10.000,00	0,00
Πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις	- 7.000,00	0,00
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	- 3.000,00	0,00
Κέρδη προ φόρων / Φορολογητέα κέρδη	80.000,00	100.000,00

#### B.3 Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης

Ενδεικτικός πίνακας διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης, υπολογισμός φορολογητέων κερδών

Περιγραφή {Δεδομένα	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά βάσεων
------------------------	----------------	-----------------	----------------

λογαριασμών)			
Πωλήσεις	1.000.000,00	1.000.000,00	0,00
εμπορευμάτων			
Κόστος	- 700.000,00	- 700.000,00	0,00
πωληθέντων			
Δαπάνες (εκτός	- 200.000,00	- 200.000,00	0,00
των μη			
εκπιττομένων			
φορολογικά)			
Προσωρινές	- 10.000,00	0,00	10.000,00
διαφορές			
Προβλέψεις			
αποζημίωσης			
προσωπ.			
Μόνιμες διαφορές	- 7.000,00	0,00	7.000,00
Πρόστιμα, ποινές	- 3.000,00	0,00	3.000,00
κ.λπ. Προσωπ.			
καταναλωτ.			
δαπάνες			
<b>Κέρδη (λογιστικά-</b>	80.000,00	100.000,00	20.000,00
<b>φορολογικά) και</b>			
<b>διαφορά βάσεων</b>			

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

Περιγραφή/Λογαριασμός	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά βάσεων
<b>α) Λογιστικά κέρδη (προ φόρων)</b>			80.000,00
<b>Πλέον:</b> Προσωρινές διαφορές (αναστρέψιμες)			
1. Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού	-10.000,00		10.000,00
<b>β) Σύνολο προσωρινών διαφορών</b>	<b>-10.000,00</b>		<b>10.000,00</b>
<b>Πλέον:</b> Μόνιμες διαφορές			
2. Πρόστιμα, ποινές κ.λπ	-7.000,000		7.000,00
3. Προσωπικές καταναλ. δαπάνες	-3.000.000		3.000,00
<b>γ) Σύνολο μόνιμων διαφορών</b>	<b>-10.000</b>		<b>10.000,00</b>
<b>Φορολογητέα κέρδη περιόδου (i) + (ii) + (iii)</b>			<b>100.000,00</b>
Φόρος εισοδήματος (Συντελεστής φορολογίας εισοδήματος 29%)			29.00,00

**Κέρδη μετά φόρων****51.000,00**

Γ. Έτος 2016 (έτος αποχώρησης του υπαλλήλου για τον οποίο είχε σχηματισθεί ή πρόβλεψη)<sup>63</sup>

Γ1. Προσδιορισμός καθαρών λογιστικών κερδών, φορολογητέων κερδών, φόρου εισοδήματος και καθαρών κερδών μετά φόρων

## α) Καθαρά λογιστικά κέρδη

	Πωλήσεις		1.200.000,00
<b>Μείον</b>	Κόστος πωληθέντων (Αναλώσεων)	900.000,00	
	<b>Μικτό κέρδος</b>		300.000,00
<b>Μείον</b>	Δαπάνες (συνολικό ποσό)	200.000,00	
	<b>Καθαρά λογιστικά κέρδη</b>		<u>100.000,00</u>

## β) Φορολογητέα κέρδη

	Καθαρά λογιστικά κέρδη		100.000,00
<b>Μείον</b>	Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού*	-10.000.000	
<b>Πλέον</b>	Πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις**	5.000,00	
<b>Πλέον</b>	Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	7.000,00	2.000,00
	<b>Φορολογητέα κέρδη</b>		<u>102.000,00</u>

Αντιστροφή προσωρινής διαφοράς λογιστικής και φορολογικής βάσης του έτους 2015. κ διευκρινίζεται στη λογιστική οδηγία στην περίπτωση προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την αφυπηρέτηση, η αντιστροφή θα γίνει κατά την καταβολή τους, χρόνος στον οποίο αυτές αναγνωρίζονται φορολογικά. \*\* Μόνιμη διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης.

## γ) Φόρος εισοδήματος

	Φορολογητέα κέρδη		102.000,00
<b>Επί</b>	Συντελεστής φορολογίας	<b>29%</b>	
	<b>Φόρος εισοδήματος (έξοδο) περιόδου</b>		<u>29.580,00</u>

<sup>63</sup> ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Γ., ΤΣΙΑΟΥΣΙΔΟΥ ΜΑΡ., (2016), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 45-47.

δ) Καθαρά κέρδη μετά φόρων	Καθαρά λογιστικά κέρδη	100.000,00
<b>Μείον</b>	Φόρος εισοδήματος (φορολογ. κερδών)	<b>29.580,00</b>
	<b>Καθαρά κέρδη μετά φόρων</b>	<b><u>70.420,00</u></b>

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

Περιγραφή (Δεδομένα λογαριασμών εσόδων και εξόδων)	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση
Πωλήσεις εμπορευμάτων	1.200.000,00	1.200.000,00
Κόστος πωληθέντων	- 900.000,00	- 900.000,00
Μισθοδοσία προσωπικού	- 40.000,00	- 40.000,00
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	- 60.000,00	- 60.000,00
Παροχές τρίτων	- 25.000,00	- 25.000,00
Φόροι - Τέλη	- 5.000,00	- 5.000,00
Διάφορα έξοδα	- 28.000,00	- 28.000,00
Τόκοι και συναφή έξοδα	- 3.000,00	- 3.000,00
Αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων	- 27.000,00	- 27.000,00
Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού *		- 10.000,00
Πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις **	- 5.000,00	
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες **	- 7.000,00	
<b>Κέρδη προ φόρων / Φορολογητέα κέρδη</b>	<b>100.000,00</b>	<b>102.000,00</b>

Γ.3. Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης

Γ.3.1. Ενδεικτικός πίνακας διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης, υπολογισμός φορολογητέων κερδών \*

Περιγραφή (Δεδομένα λογαριασμών)	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά βάσεων
Πωλήσεις εμπορευμάτων	1.200.000,00	1.200.000,00	0,00
Κόστος πωληθέντων	- 900.000,00	- 900.000,00	0,00
Δαπάνες (εκτός των μη εκπιπτόμενων φορολογικά)	- 188.000,00	- 188.000,00	0,00
Προσωρινές		- 10.000,00	- 10.000,00



διαφορές Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπ.			
Μόνιμες διαφορές	- 5.000,00	0,00	5.000,00
Πρόστιμα, ποινές κ.λπ. Προσωπ. καταναλωτ. δαπάνες	- 7.000,00	0,00	7.000,00
<b>Κέρδη (λογιστικά - φορολογικά) και διαφορά βάσεων</b>	<b>100.000,00</b>	<b>102.000,00</b>	<b>2.000,00</b>

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

Περιγραφή / Λογαριασμός	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά βάσεων
(i) Λογιστικά κέρδη (προ φόρων)			
<b>Πλέον:</b> Προσωρινές διαφορές (αναστρέψιμες)			
1. Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού		-10.000,00	-10.000,00
(ii) Σύνολο προσωρινών διαφορών		<b>-10.000,00</b>	<b>-10.000,00</b>
<b>Πλέον:</b> Μόνιμες διαφορές			
2. Πρόστιμα, ποινές κ.λπ.	5.000,00		5.000,00
3. Προσωπικές καταναλ. δαπάνες	7.000,00		7.000,00
(iii) Σύνολο μόνιμων διαφορών Φορολογητέα κέρδη περιόδου (i) + (ii) + (iii)	<b>12.000,00</b>		<b>12.000,00</b>
Φόρος εισοδήματος			<b>102.000,00</b>
Κέρδη μετά φόρων			29.580,00
			<b>70.420,00</b>

Παράδειγμα 2

Α. Δεδομένα<sup>64</sup>

Η εταιρεία Η. ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε., η οποία τηρεί το απλογραφικό σύστημα, έχει τα ακόλουθα δεδομένα:

Περιγραφή	Λογιστική αξία
Πωλήσεις εμπορευμάτων	250.000,00
Κόστος πωληθέντων	120.000,00
Μισθοδοσία προσωπικού	30.000,00
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	10.000,00
Παροχές τρίτων	18.000,00
Φόροι- Τέλη	2.000,00
Διάφορα έξοδα	10.000,00
Αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων	5.000,00
Πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις	2.000,00
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	3.000,00

Τα πρόστιμα, ποινές, προσαυξήσεις και οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες δεν αναγνωρίζονται φορολογικά συνεπώς συνιστούν μόνιμη διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης (δεν αντιστρέφονται). Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα:

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

β) Να καταρτιστεί πίνακας με τη λογιστική και φορολογική βάση των στοιχείων εσόδων και εξόδων.

γ) Να καταρτιστεί πίνακας με τις διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης.

Β. Προσδιορισμός καθαρών λογιστικών κερδών, φορολογητέων κερδών, φόρου εισοδήματος και καθαρών κερδών μετά φόρων<sup>65</sup>

α) Καθαρά λογιστικά κέρδη

	Πωλήσεις		250.000,00
<b>Μείον</b>	Κόστος πωληθέντων (Αναλώσεων)	120.000,00	
	<b>Μικτό κέρδος</b>		<b>130.000,00</b>
<b>Μείον</b>	Δαπάνες (συνολικό ποσό)	80.000,00	
	<b>Καθαρά λογιστικά κέρδη</b>		<b><u>50.000,00</u></b>

β) Φορολογητέα κέρδη

	Καθαρά λογιστικά κέρδη		50.000,00
<b>Πλέον</b>	Πρόστιμα, ποινές	2.000,00	

<sup>64</sup> ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Γ., ΤΣΙΑΟΥΣΙΔΟΥ ΜΑΡ., (2016), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 47.

<sup>65</sup> ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Γ., ΤΣΙΑΟΥΣΙΔΟΥ ΜΑΡ., (2016), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 48.

<b>Πλέον</b>	και προσαυξήσεις *		
	Προσωπικές	3.000,00	<b>5.000,00</b>
	καταναλωτικές		
	δαπάνες *		
	<b>Φορολογητέα</b>		<b><u>55.000,00</u></b>
	<b>κέρδη</b>		
γ) Φόρος εισοδήματος			
	Φόρος 1ου		13.000,00
	κλιμακίου		
	(50.000,00 χ 26%)		
<b>Πλέον</b>	Φόρος 2ου	1.650,00	
	κλιμακίου		
	(5.000,00χ 33%)		
	<b>Φόρος</b>		<b><u>14.650,00</u></b>
	<b>εισοδήματος</b>		
	<b>(έξοδο) περιόδου</b>		
δ) Καθαρά κέρδη μετά φόρων			
	Καθαρά λογιστικά		50.000,00
	κέρδη		
<b>Μείον</b>	Φόρος εισοδήματος	14.650,00	
	(φορολογ. κερδών)		
	<b>Καθαρά κέρδη</b>		<b><u>35.350,00</u></b>
	<b>μετά φόρων</b>		

Γ. Πίνακας λογιστικής και φορολογικής βάσης των στοιχείων εσόδων και εξόδων<sup>66</sup>

Περιγραφή (Δεδομένα λογαριασμών εσόδων και εξόδων)	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση
Πωλήσεις εμπορευμάτων	250.000,00	250.000,00
Κόστος πωληθέντων	- 120.000,00	- 120.000,00
Μισθοδοσία προσωπικού	- 30.000,00	- 30.000,00
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	- 10.000,00	- 10.000,00
Παροχές τρίτων	- 18.000,00	- 18.000,00
Φόροι - Τέλη	- 2.000,00	- 2.000,00
Διάφορα έξοδα	- 10.000,00	- 10.000,00
Αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων	- 5.000,00	- 5.000,00
Πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις	- 2.000,00	- 2.000,00
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	- 3.000,00	- 3.000,00
<b>Κέρδη προ φόρων / Φορολογητέα κέρδη</b>	<b>50.000,00</b>	<b>55.000,00</b>

<sup>66</sup> ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Γ., ΤΣΙΑΟΥΣΙΔΟΥ ΜΑΡ., (2016), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 49-50.

Γ. 1. Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης

Γ.1.1. Ενδεικτικός πίνακας διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης, υπολογισμός φορολογητέων κερδών

Περιγραφή (Δεδομένα λογαριασμών)	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά βάσεων
Πωλήσεις εμπορευμάτων	250.000,00	250.000,00	0,00
Κόστος πωληθέντων	- 120.000,00	- 120.000,00	0,00
Δαπάνες (εκτός των μη εκπιπόμενων φορολογικά)	- 75.000,00	- 75.000,00	0,00
<b>Μόνιμες διαφορές</b>			
Πρόστιμα, ποινές κ.λπ.	- 2.000,00	0,00	- 2.000,00
Προσωπ. Καταναλωτ. Δαπάνες	- 3.000,00	0,00	- 3.000,00
<b>Κέρδη (λογιστικά- φορολογικά) διαφορά βάσεων</b>	<b>50.000,00</b>	<b>55.000,00</b>	<b>5.000,00</b>

Γ.1.2. Ενδεικτικός πίνακας διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης, υπολογισμός φορολογητέων κερδών και φόρου εισοδήματος

Περιγραφή / Λογαριασμός	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά βάσεων
<b>Λογιστικά κέρδη</b> (προ φόρων):			50.000,00
<b>Πλέον:</b>			
Προσωρινές διαφορές (αναστρέψιμες)	-0,00		-0,00
Πλέον: Μόνιμες διαφορές			
1. Πρόστιμα, ποινές κ.λπ.	-2.000,00		-2.000,00
2. Προσωπικές καταναλ. δαπάνες	-3.000,00		-3.000,00
iii) Σύνολο μόνιμων διαφορών	-5.000,00		-5.000,00
Φορολογητέα κέρδη περιόδου (i) + (ii) + (iii)			55.000,00
Φόρος εισοδήματος (Κλίμακα			14.650,00

παραγράφου 1 άρθρου 29 του Ν. 4172/2013)			
Κέρδη μετά φόρων			35.350,00

### Παράδειγμα 3

#### Α. Δεδομένα

Η εταιρεία ΒΗΤΑ Ε.Π.Ε. είχε στην κατοχή της πάγιο περιουσιακό στοιχείο με τα ακόλουθα δεδομένα<sup>67</sup>:

Περιγραφή	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση
Αξία κτήσης	6.000,00	6.000,00
Σωρευμένες αποσβέσεις	4.500,00	3.500,00
Αναπόσβεστη αξία	1.500,00	2.500,00

Το περιουσιακό στοιχείο αυτό πωλήθηκε έναντι τιμήματος 1.600,00 ευρώ. Βάσει των στοιχείων αυτών να υπολογισθεί η λογιστική και η φορολογική βάση της συναλλαγής (κέρδος ή ζημία) για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ΒΗΤΑ Ε.Π.Ε

#### Β. Προσδιορισμός λογιστικής και φορολογικής βάσης συναλλαγής

Περιγραφή	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση
Αξία κτήσης	6.000,00	6.000,00
Σωρευμένες αποσβέσεις	4.500,00	3.500,00
Αναπόσβεστη αξία	1.500,00	2.500,00
Τιμή πώλησης	1.600,00	1.600,00
<b>Κέρδος / Ζημία</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>

Από την πώληση του παγίου περιουσιακού στοιχείου προκύπτει λογιστικό κέρδος 100,00 ευρώ και φορολογική ζημία 900,00 ευρώ (είχαν γίνει περισσότερες λογιστικές αποσβέσεις από ότι φορολογικές κατά 1.000,00 ευρώ).

Ως εκ τούτου, η διαφορά φορολογικής και λογιστικής βάσης είναι (-900,00 -100,00) - 1.000,00. Επομένως, από το λογιστικό αποτέλεσμα (που περιλαμβάνει κέρδος 100,00 ευρώ) θα αφαιρεθεί το ποσό της διαφοράς των 1.000,00 ευρώ για να υπολογιστεί το φορολογητέο αποτέλεσμα της περιόδου.

### Παράδειγμα: Λογιστική και φορολογική βάση – δεδομένα μόνο για έσοδα και έξοδα περιόδου

Δίνονται τα παρακάτω δεδομένα από το ισοζύγιο της οντότητας ΑΛΦΑ για το έτος 20Χ5.

	Λογαριασμός	Λογιστική αξία
1	Πωλήσεις	20000
2	Έξοδα μισθοδοσίας(πλην προβλέψεων)	5000
3	Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού(έξοδο)	1000

<sup>67</sup> ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Γ., ΤΣΙΑΟΥΣΙΔΟΥ ΜΑΡ., (2016), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 50.

4	Αποσβέσεις παγίων	1000
5	Απομείωση ενσώματων παγίων(ζημία)	1000
6	Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικών στοιχείων(κέρδος)	1000
7	Πρόστιμα και προσανξήσεις	500
8	Εξοδα-προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	500
9	Δαπάνες ψυχαγωγίας	200
10	Τέλος επιτηδεύματος	1000
11	Λοιπά έξοδα και ζημιές	500
12	Λοιπά έσοδα και κέρδη	1000

Επιπλέον δίνονται οι παρακάτω πρόσθετες πληροφορίες:

1. Το ποσό των φορολογικά αναγνωριζόμενων αποσβέσεων χρήσης ανήλθε σε 1.500 ευρώ.

2. Οι προβλέψεις (έξοδο) αποζημίωσης προσωπικού και η απομείωση παγίων δεν εκπίπτουν για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στο έτος που αναγνωρίζονται λογιστικά.

3. Τα πρόστιμα δεν αναγνωρίζονται φορολογικά αλλά συνιστούν μόνιμη διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης (δεν αντιστρέφονται).

4. Η αναστροφή απομείωσης χρηματοοικονομικών στοιχείων (κέρδος) δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, συνιστώντας προσωρινή διαφορά λογιστικής-φορολογικής βάσης.

5. Για τα λοιπά έξοδα και ζημιές και τα λοιπά έσοδα και κέρδη δεν υπάρχουν διαφορές μεταξύ λογιστικής και η φορολογικής βάσης (δεν υπάρχουν «λογιστικές διαφορές»).

6. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 26%.

Με βάση τα παραπάνω:

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

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

γ) Να καταρτιστεί πίνακας με τις διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης, ταξινομημένες σε μόνιμες και προσωρινές.

Λύση

Ερώτημα

α:

	Λογαριασμός	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση
1	Πωλήσεις	20000	20000
2	Έξοδα μισθοδοσίας (πλην προβλέψεων)	-5000	-5000
3	Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού (έξοδο)	-1000	0
4	Αποσβέσεις παγίων	-1000	-1500
5	Απομείωση ενσώματων παγίων (ζημία)	-1000	0
6	Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικών στοιχείων	1000	0

	(κέρδος)		
7	Πρόστιμα και προσαυξήσεις	-500	0
8	Έξοδα - προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	-500	0
9	Δαπάνες ψυχαγωγίας	-200	0
10	Τέλος επιτηδεύματος	-1000	0
11	Λοιπά έξοδα και ζημιές	-500	-500
12	Λοιπά έσοδα και κέρδη	1000	1000
13	Κέρδη προ φόρων / Φορολογητέα κέρδη	11300	14000

### Ερώτημα β και γ

Πίνακας διαφορών ταξινομημένες σε μόνιμες και προσωρινές			
Λογαριασμός	Λογιστική βάση	Φορολ/κή βάση	Διαφορά βάσεων
(I) Λογιστικά κέρδη ισολογισμού προ φόρων			11300
Πλέον:			
(II) Προσωρινές (αναστρέψιμες) διαφορές			
2 Προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού (έξοδο)	-1000	0	1000
3 Αποσβέσεις παγίων	-1000	-1.500	-500
4 Απομείωση ενσώματων παγίων (ζημία)	-1000	0	1000
5 Αναστροφή απομείωσης χρηματ/μικών στοιχείων (κέρδος)	1000	0	-1000
Σύνολο προσωρινών διαφορών	-2000	-1.500	500
(III) Μόνιμες λογιστικές διαφορές			
6 Πρόστιμα και προσαυξήσεις	-500	0	500
7 Έξοδα-προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες κατά ν.4172	-500	0	500
8 Δαπάνες ψυχαγωγίας	-200	0	200
9 Τέλος επιτηδεύματος	-1000	0	1000
Φορολογητέα κέρδη περιόδου (I+II+III)			14000
Φόρος εισοδήματος (14000 χ 29%)			-4060

Είναι προφανές ότι η οντότητα οφείλει να είναι σε θέση να τεκμηριώσει αναλυτικά, από τις εγγραφές στα βιβλία της και τα σχετικά παραστατικά, τα ποσά των διαφορών της φορολογικής από τη λογιστική βάση του ανωτέρω πίνακα, και να θέτει την τεκμηρίωση αυτή στη διάθεση του ελέγχου. Η υποχρέωση για παρακολούθηση της φορολογικής βάσης δεν αφορά μόνο έσοδα και έξοδα αλλά και στοιχεία του ισολογισμού.

Μάλιστα, μεταβολές στοιχείων του ισολογισμού μπορεί να επηρεάζουν τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, είτε οι μεταβολές αυτές συσχετίζονται με έσοδα / έξοδα είτε όχι (π.χ. διακανονισμός του σχετικού στοιχείου του ισολογισμού όπως καταβολή αποζημίωσης προσωπικού από δημιουργημένη πρόβλεψη).

Σημαντικό είναι επίσης η οντότητα να παρακολουθεί τη φορολογική βάση της καθαρής της θέσης, και ιδίως των «κερδών εις νέο» για να γνωρίζει τα ποσά για τα οποία υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος σε περίπτωση διανομής. Για πιο ολοκληρωμένη παρουσίαση του θέματος παρατίθεται το επόμενο παράδειγμα, το οποίο αναφέρεται ειδικά σε οντότητες που επιλέγουν να χρησιμοποιούν εύλογες αξίες.

**Παράδειγμα Λογιστική και φορολογική βάση – Πώληση παγίου με διαφορετικές λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις**

Κατά την 31 Δεκεμβρίου 20X4 η επιχείρηση ΓΑΜΑ είχε στην κατοχή της πάγιο με τα εξής δεδομένα:

Αξία κτήσης	2000	2000
Σωρευμένες αποσβέσεις	500	300
Αναπόσβεστη αξία	1500	1700

Το πάγιο αυτό πωλήθηκε στις 2 Ιανουαρίου 20X5 αντί 600.

Ζητείται

Να υπολογιστεί η λογιστική και η φορολογική βάση της συναλλαγής(κέρδος ή ζημία)για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της ΓΑΜΑ της χρήσης 20X5.

	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση
Αξία κτήσης	2000	2000
Σωρευμένες αποσβέσεις	500	300
Αναπόσβεστη αξία	1500	1700
Τιμή πώλησης	600	600
Κέρδος/Ζημία – λογιστική / φορολογική βάση	-900	-1100

Το αποτέλεσμα της πώλησης είναι λογιστική ζημιά 900€ και φορολογική ζημιά 1.100€. υπάρχει διαφορά 200€. Η διαφορά αυτή θα αφαιρεθεί από το αποτέλεσμα της χρήσης για να υπολογιστεί το φορολογητέο αποτέλεσμα.



Γ. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗΣ ΤΟΥ «ΠΙΝΑΚΑ Κ»<sup>68</sup>

ΔΕΔΟΜΕΝΑ

ΠΟΣΑ (ΣΕ ΕΥΡΩ)

<p><b>ΚΕΡΔΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ ( Ο ΟΠΟΙΟΣ ΕΧΕΙ ΣΥΝΤΑΧΘΕΙ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ Ε.Λ.Π )</b></p>	<p><b>300.000,00</b></p>
--	--------------------------

	<u>ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ( ΜΟΝΙΜΕΣ και ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ Ε.Λ.Π )</u>	<u>ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ</u>	<u>ΕΙΔΟΣ " ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ "</u>	
			<u>ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ</u>	<u>ΜΟΝΙΜΗ</u>
<b>1</b>	Δαπάνες άνω των 500 ευρώ, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό τρόπο.	15.000,00		15.000,00
<b>2</b>	Μη καταβληθείσες εμπρόθεσμα Ασφαλιστικές εισφορές, που αφορούν το 2015.	20.000,00	20.000,00	
<b>3</b>	Πρόστιμα, ποινές προσαυξήσεις	1.500,00		1.500,00
<b>4</b>	Έξοδα φιλοξενίας ( το ποσό που δεν αναγνωρίζεται )	3.000,00		3.000,00
<b>5</b>	Φόροι - τέλη που δεν εκπίπτουν ( π.χ. Τέλος επιτηδεύματος )	1.000,00		1.000,00
<b>6</b>	Δαπάνες ψυχαγωγίας	1.800,00		1.800,00
<b>7</b>	Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.	5.000,00		5.000,00
<b>8</b>	Απόσβέσεις ενσώματων παγίων κατά το ποσό που διαφοροποιείται από τις φορολογικές ( λόγω χρήσης μικρότερων συντελεστών απόσβεσης )	-28.000,00	-28.000,00	
<b>9</b>	Απόσβέσεις άυλων στοιχείων κατά το ποσό που διαφοροποιείται από τις φορολογικές ( λόγω χρήσης μεγαλύτερων συντελεστών απόσβεσης )	5.000,00	5.000,00	
<b>10</b>	Συναλλαγματικές Διαφορές ( ζημιές ) από αποτίμηση [ Δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ].	8.000,00	8.000,00	
<b>11</b>	Πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις ( κατά το ποσό που υπερβαίνει τις φορολογικές ) [ Δεν αναγνωρίζεται φορολογικά ].	40.000,00	40.000,00	
<b>12</b>	Ζημιά από αποτίμηση χρεογράφων [ Δεν αναγνωρίζεται φορολογικά ].	<u>50.000,00</u>	<u>50.000,00</u>	
	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>122.300,00</b>	<b>95.000,00</b>	<b>27.300,00</b>

<sup>68</sup>[HTTPS://WWW.TAXSOLUTION.GR/EN/BLOG/RESOLUTIONS-AND-CIRCULARS/2016-05/23468.HTML](https://www.taxsolution.gr/en/blog/resolutions-and-circulars/2016-05/23468.html)

<b>ΑΡΑ : ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ</b>	
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ	300.000,00
ΠΛΕΟΝ / ΜΕΙΟΝ : ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ ( Μεταφορά στον "ΠΙΝΑΚΑ Κ" )	95.000,00
ΠΛΕΟΝ : ΜΟΝΙΜΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ( Μεταφορά στην "Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης" )	27.300,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ</b>	<b>422.300,00</b>
<b>Η</b>	
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ	395.000,00
ΜΕΙΟΝ : ΜΟΝΙΜΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	27.300,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ</b>	<b>422.300,00</b>

Επίσης, είχαμε: Διαφορά από αποτίμηση οικοπέδου στην "Εύλογη αξία 900.000,00 :

<b>ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ και ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ</b>			
( Με + ( χρεωστικά υπόλοιπα ), με - ( πιστωτικά υπόλοιπα ) )	<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ</b>	<b>( ΠΛΕΟΝ / ΜΕΙΟΝ )</b>	<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ</b>
<b>ενσώματα πάγια</b>	<b>2.500.000,00</b>	<b>2.500.000,00</b>	
μείον "Εύλογη αξία" του οικοπέδου που δεν αναγνωρίζεται στην φορολογική βάση.		-900.000,00	
μείον διενέργεια μεγαλύτερων αποσβέσεων στην φορολογική βάση.		-28.000,00	<b>1.572.000,00</b>
<b>ύψια στοιχεία</b>	<b>200.000,00</b>	<b>200.000,00</b>	
πλέον : διενέργεια μικρότερων αποσβέσεων στην φορολογική βάση.		5.000,00	<b>205.000,00</b>
<b>χρηματοοικονομικά στοιχεία</b>	<b>400.000,00</b>	<b>400.000,00</b>	
πλέον : προβλέψεις υποτίμησης συμμετοχών που δεν έγιναν στην φορολογική βάση.		50.000,00	<b>450.000,00</b>
<b>προβλέψεις</b>	<b>-300.000,00</b>	<b>-300.000,00</b>	
μείον : προβλέψεις ( επιπλέον ) επισφαλειών που δεν έγιναν στην φορολογική βάση.		40.000,00	<b>-260.000,00</b>
<b>λοιπές διαφορές ενεργητικού</b>	<b>4.000.000,00</b>	<b>4.000.000,00</b>	
πλέον : Σ.Δ από αποτίμηση, που δεν έγιναν στην φορολογική βάση.		8.000,00	<b>4.008.000,00</b>
<b>λοιπές διαφορές παθητικού</b>	<b>-6.800.000,00</b>	<b>6.800.000,00</b>	

μείον : επαύξηση καθαρής θέσης λόγω εύλογης αξίας, που δεν αναγνωρίζεται στην φορολογική βάση.	-	900.000,00	
Μείον :Μη καταβληθείσες Ασφαλιστικές εισφορές.	-	20.000,00	
<u>Σύνολο προσωρινών λογιστικών διαφορών, Οι οποίες επηρεάζουν την "Καθαρή θέση".</u>	-	<u>-95.000,00</u>	<u>-5.975.000,00</u>
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>	<b>6.800.000,00</b>	<b>0,00</b>	<b>5.975.000,00</b>
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</b>	<b>-6.800.000,00</b>		<b>-5.975.000,00</b>
<b>ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ-ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ</b>			
διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων	0,00	0,00	
διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων	28.000,00	-123.000,00	
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>-95.000,00</b>	

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα και υπό την επιφύλαξη έκδοσης συμπληρωματικών οδηγιών συμπλήρωσης, τα έντυπα Ε3 και Ν, πρέπει να συμπληρωθούν ως εξής :

**ΠΙΝΑΚΑΣ Κ'. ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ**

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Λογιστική βάση		Φορολογική βάση		Διαφορές			
					Θετικές		Αρνητικές	
ενσώματα πάγια	76 5	2.500.000,0 0	77 3	1.572.000,0 0	78 1	928.000,0 0	78 9	
άυλα στοιχεία	76 6	200.000,00	77 4	205.000,00	78 2		79 0	-5.000,00
χρηματοοικονομικά στοιχεία	76 7	400.000,00	77 5	450.000,00	78 3		79 1	- 50.000,00
προβλέψεις	76 8	- 300.000,00	77 6	- 260.000,00	78 4		79 2	- 40.000,00
λοιπές διαφορές ενεργητικού	76 9	4.000.000,0 0	77 7	4.008.000,0 0	78 5		79 3	-8.000,00
λοιπές διαφορές παθητικού	77 0	- 6.800.000,0 0	77 8	- 5.975.000,0 0	78 6		79 4	- 825.000,0 0
διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων	77 1		77 9		78 7	0,00	79 5	0,00
διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων	77 2		78 0		78 8	95.000,00	79 6	
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>					79 7		79 8	<b>95.000,00</b>

## ΕΝΤΥΠΟ Ν

Ι. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"			
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	015		
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./ Ε.Λ.Π.	116	300.000,00	
Ή ζημία βάσει χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./ Ε.Λ.Π.	117		
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	118	95.000,00	
(-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./ Ε.Λ.Π - Φ.Β.	119		
Φορολογικά κέρδη χρήσης.....	016	.....	395.000,00
Φορολογική ζημία χρήσης.....	017	.....	
<b>Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημιάς αφαιρούνται</b>			
1. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες [ ΑΝΑΛΥΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ]	455	27.300,00	
2. Πιστωτικά υπόλοιπα αποθεματικών (παρ. 12 και 13 άρθ. 72 ν.4172/2013)	456		
3.Υπόλοιπο Λογ/σμού "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (ν.2238/1994	453		
4. Χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (παρ. 3 άρθ. 27 ν.4172/201	457		
5.	454		
Σύνολο κερδών.....	024	.....	422.300,00
Σύνολο ζημιών.....	024	.....	

### 3.9 Διευκρινήσεις που πρέπει να δοθούν και απλοποιήσεις που πρέπει να γίνουν

Σε κάθε περίπτωση, η Φορολογική Διοίκηση πρέπει να δώσει επιπλέον διευκρινήσεις και παραδείγματα. Π.χ : Πότε δηλαδή μια «Λογιστική διαφορά» ( ως μεταφερόμενη από τον «Πίνακα Κ» ) , καταχωρείται στους κωδικούς 118 και 119 του εντύπου Ν και πότε στην «Κατάσταση Λογιστικής Αναμόρφωσης» ή στους Κωδικούς ( 495, 460, 458, 462 «ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων » [αυτός ο κωδικός καθίσταται «ανενεργός», αν συμπληρωθεί ο «Πίνακας Κ»], κ.λ.π ) του εντύπου Ν, οι οποίοι προβλέπονται για « θετικές » φορολογικές αναμορφώσεις και άλλα ζητήματα που αναπτύσσουμε στο κεφάλαιο « Α. «ΠΙΝΑΚΑΣ Κ » - ΟΔΗΓΙΕΣ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΔΟΘΕΙ ».

Πιο σημαντικό όμως είναι η Φορολογική Διοίκηση να εφαρμόσει την γενική αρχή των « απλοποιήσεων», που ακολουθούν τα Ε.Λ.Π , και στην περίπτωση του Πίνακα Κ. Για παράδειγμα πλήρη απαλλαγή της συμπλήρωσης του Πίνακα αυτού, από τις επιχειρήσεις που τηρούν απλογραφικά βιβλία ή ακόμα καλύτερα δυνατότητα συμπλήρωσης της δήλωσης του Εντύπου Ν από τον κωδικό 016 και 017 και έπειτα.

Σε αυτή την περίπτωση η διαφορά Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης να γίνεται όχι μέσω του «Πίνακα Κ», αλλά σύμφωνα με την πρόβλεψη της Λογιστικής Οδηγίας : «η οντότητα οφείλει να είναι σε θέση να τεκμηριώσει αναλυτικά, από τις εγγραφές στα βιβλία της και τα σχετικά παραστατικά, τα ποσά των διαφορών της φορολογικής από τη λογιστική βάση του ανωτέρω πίνακα, και να θέτει την τεκμηρίωση αυτή στη διάθεση του ελέγχου». Η προσωπική μου εκτίμηση είναι ότι τα δεδομένα του «Πίνακας Κ», δεν μπορούν αφενός να αποτελέσουν, στοιχείο «αξιοποιήσιμο» από τις φορολογικές αρχές ( μου θυμίζει αντίστοιχα την αναγραφή των « στοιχείων του Ισολογισμού» που υπήρχαν έως πέρυσι στο έντυπο Ε3 ) και αφετέρου η συμπλήρωσή τους απαιτεί σημαντικό χρόνο από τους Λογιστές, με τον κίνδυνο της μη ορθής συμπλήρωσης να ελλοχεύει<sup>69</sup>.

<sup>69</sup> <https://www.taxsolution.gr/en/blog/resolutions-and-circulars/2016-05/23468.html>

### **3.10 Επίλογος**

Στο παρόν κεφάλαιο αναλύθηκαν οι δαπάνες μιας επιχείρησης οι οποίες χωρίζονται σε εκπιπόμενες και μη. Με τη βοήθεια παραδειγμάτων παρουσιάστηκαν όλες οι λεπτομέρειες που μπορεί να μετατρέψουν μια εκπιπόμενη δαπάνη σε μη. Ακόμα παρουσιάστηκε η επίδραση που έχουν οι εκπιπόμενες κι οι μη στο οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης και κατ' επέκταση στη φορολογία.

## **ΤΕΤΑΡΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ**

### **ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ**

#### **4.1 Εισαγωγή**

Στο κεφάλαιο αυτό θα γίνουν εφαρμογή όσων αναφέρθηκαν στα προηγούμενα κεφάλαια. Αυτά θα γίνει δίνοντας μια πρακτική εφαρμογή για ένα έτος και σχηματίζοντας όλες τις καταστάσεις που σχετίζονται άμεσα με τις λογιστικές διαφορές. Στο τέλος θα δοθούν οι φορολογικές επιβαρύνσεις για τρία έτη.

#### **4.2 Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης**

Στοιχεία που καταχωρεί και παρακολουθεί το λογιστικό σύστημα

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται<sup>70</sup>:

α) Να καταχωρεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας σύμφωνα με το Ν. 4308/2014.

β) Να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης<sup>71</sup>

α) Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση.

Προσοχή: Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιαδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων.

β) Οι διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές. Ειδικότερα:

#### **Επισημάνσεις**

i. Η οντότητα οφείλει να είναι σε θέση να τεκμηριώσει αναλυτικά, από τις εγγραφές στα βιβλία της και τα σχετικά παραστατικά, τα ποσά των διαφορών της φορολογικής από τη λογιστική βάση, και να θέτει την τεκμηρίωση αυτή στη διάθεση του ελέγχου.

ii. Η υποχρέωση για παρακολούθηση της φορολογικής βάσης δεν αφορά μόνο έσοδα και έξοδα αλλά και στοιχεία του ισολογισμού. Μεταβολές στοιχείων του ισολογισμού μπορεί να επηρεάζουν τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, είτε οι μεταβολές αυτές συσχετίζονται με έσοδα / έξοδα είτε όχι (π.χ. διακανονισμός του σχετικού στοιχείου του ισολογισμού όπως καταβολή αποζημίωσης προσωπικού από δημιουργημένη πρόβλεψη).

iii. Σημαντικό είναι επίσης η οντότητα να παρακολουθεί τη φορολογική βάση της καθαρής της θέσης, και ιδίως των κερδών εις νέο για να γνωρίζει τα ποσά για τα οποία υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος σε περίπτωση διανομής.

Κανόνες Επιμέτρησης<sup>72</sup>

<sup>70</sup> ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Γ., ΤΣΙΑΟΥΣΙΔΟΥ ΜΑΡ., (2016), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 40.

<sup>71</sup> ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Γ., ΤΣΙΑΟΥΣΙΔΟΥ ΜΑΡ., (2016), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 41-42.

Η αναφορά στο ανακτήσιμο κόστος υποδηλώνει ότι η επιμέτρηση στο κόστος κτήσης γίνεται εφόσον το κόστος αυτό είναι ανακτήσιμο.

β) Το κόστος κτήσεως, ως βάση επιμέτρησης όλων των περιουσιακών στοιχείων και τα υποχρεώσεων μιας οντότητας, είναι η βασική λογιστική μέθοδος που καθιερώνεται από το Ν. 4308/2014 για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στα πλαίσια της Οδηγίας 34/2013. Η υιοθέτηση της αρχής αυτής είναι ιδιαίτερα χρήσιμη για τις οντότητα στις οποίες απευθύνεται ο νόμος, δηλαδή τις οντότητες που δεν είναι δημοσιá ενδιαφέροντος (συμφέροντος) για δύο κυρίως λόγους:

αα) Το κόστος κτήσης είναι η παραδοσιακή λογιστική αρχή με την οποία είναι εξοικειωμένοι οι συντάκτες και οι χρήστες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

ββ) Το κόστος κτήσης είναι η βασική αρχή της φορολογικής νομοθεσίας που διέπει τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και συνεπώς διασφαλίζεται η δυνατότητα σύγκλισης των δύο πλαισίων.

γ) Η αρχή του κόστους κτήσης για τη λογιστική παρακολούθηση των περιουσιακών στοιχείων, συνεπάγεται την αρχική αναγνώριση των στοιχείων αυτών στο κόστος κτήσης και την μετέπειτα επιμέτρησή τους στο ανακτήσιμο ποσό τους, εφόσον είναι μικρότερο του κόστους κτήσης και εφόσον η διαφορά (ζημία) εκτιμάται ότι θα είναι μόνιμου χαρακτήρα. Συνεπώς, σύμφωνα με το Ν. 4308/2014 και τα καθοριζόμενα στην Οδηγία 2013/34, λογιστική του κόστους κτήσεως (ιστορικού κόστους):

αα) Δεν νοούνται αναπροσαρμογές στην εύλογη αξία των στοιχείων.

ββ) Τεκμαίρεται ότι για τα υποκείμενα σε φυσιολογική απαξίωση στοιχεία, όπως ενσώματα πάγια, η παρουσίασή τους στο ανακτήσιμο κόστος επιτυγχάνεται, για πλείστες των περιπτώσεων, από την μείωση αυτών μέσω των διενεργούμενων αποσβέσεων.

γγ) Έκτακτες μειώσεις της αξίας τους, πέραν των αποσβέσεων και από οποιαδήποτε αιτία (φυσική, νομική, οικονομική κ.λπ.), αναγνωρίζονται σε μείωση της αξίας αυτών μέσω της διαδικασίας της απομείωσης.

Έστω ότι σε Ομόρρυθμη Εταιρεία με απλογραφικά βιβλία, προέκυψαν στη χρήση 2018 τα παρακάτω δεδομένα:

<b>Δεδομένα</b>	<b>Ευρώ</b>
Πωλήσεις εμπορευμάτων	500000
Επιστροφές πωλήσεων	30000
Εσοδα από ενοίκια	10000
Εσοδα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων	10000
Εσοδα από επιχορηγήσεις	10000
Εσοδα από τόκους καταθέσεων	2000

<sup>72</sup> ΚΟΡΟΜΗΛΑΣ Γ., ΤΣΙΑΟΥΣΙΔΟΥ ΜΑΡ., (2016), ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ, ΑΘΗΝΑ, ΣΕΛ. 158.

Εσοδα από καταπτώσεις εγγυήσεων	1000
Ζημίες από πώληση παγίων	3000
Ζημιά από συναλλαγματικές διαφορές	1000
Κέρδη από πώληση μετοχών	8000
Αγορές εμπορευμάτων	250000
Επιστροφές αγορασθέντων αγαθών	20000
Μισθοδοσία προσωπικού	30000
Παροχές σε είδος στο προσωπικό	10000
Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων	5000
Αποσβέσεις παγίων	15000
Τόκοι και συναφή έξοδα	1000
Διάφορα λοιπά έξοδα (εκ των οποίων τα 3.000 € δεν αναγνωρίζονται φορολογικά)	10000
ΦΠΑ μη εκπιπόμενος από το ΦΠΑ εκροών (εκ των οποίων τα 1.000 € είναι μη εκπιπόμενος και από τη φορολογία εισοδήματος)	4000
Λοιποί φόροι και τέλη	2000
Πρόστιμα και προσαυξήσεις	3000
Έξοδα ΕΙΧ αυτοκινήτων (εκ των οποίων τα 2.000 € δεν αναγνωρίζονται φορολογικά)	10000
Λοιπές προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	5000
Δαπάνες ψυχαγωγίας (εκ των οποίων τα 500 € δεν αναγνωρίζονται φορολογικά)	3000
Τεκμαρτό ενοίκιο λόγω ιδιοχρησιμοποίησης	10000
Τέλος επιτηδεύματος	1000
Ασφαλιστικές εισφορές εταίρων (εκ των οποίων τα 1.500 ευρώ δεν έχουν καταβληθεί και τα 7.000 ευρώ αφορούν δόσεις ρύθμισης παλιότερων εισφορών)	17500



Κατά τις 31/12/2015 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 εξόδων 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

Λογαριασμός	Λογιστική βάση	Φορολογική βάση	Διαφορά (ΦΒ - ΛΒ)
Πωλήσεις εμπορευμάτων	500.000	200.000	0
Επιστροφές πωλήσεων	-30.000	-30.000	0
Εσοδα από ενοίκια	10.000	10.000	0
Εσοδα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων	0	10.000	10.000
Εσοδα από επιχορηγήσεις	10.000	10.000	0
Εσοδα από τόκους καταθέσεων	2000	2000	0
Εσοδα από καταπτώσεις εγγυήσεων	1.000	1.000	0
Ζημίες από πώληση παγίων	-3.000	-3.000	0
Ζημία από συναλλαγματικές διαφορές	-1000	-1000	0
Κέρδη από πώληση μετοχών	8.000	8.000	0
Αγορές χρήσης μείον τελικό απόθεμα απογραφής	-200.000	-200.000	0
Επιστροφές αγορασθέντων αγαθών	20.000	20.000	0
Μισθοδοσία προσωπικού	-30.000	-30.000	0
Παροχές σε είδος στο προσωπικό	-10.000	-10.000	0

Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων	-5.000	-5.000	0
Αποσβέσεις παγίων	-15.000	-15.000	0
Τόκοι και συναφή έξοδα	-1.000	-1.000	0
Διάφορα λοιπά έξοδα (εκ των οποίων τα 3.000 € δεν αναγνωρίζονται φορολογικά)	-10.000	-7.000	3.000
ΦΠΑ μη εκπιπόμενος από το ΦΠΑ εκροών (εκ των οποίων τα 1.000 € είναι μη εκπιπόμενα και από τη φορολογία εισοδήματος)	-4.000	-3.000	1.000
Λοιποί φόροι και τέλη	-2.000	-2.000	0
Πρόστιμα και προσαυξήσεις	-3.000	0	3.000
Έξοδα ΕΙΧ αυτοκινήτων (εκ των οποίων τα 2.000 € δεν αναγνωρίζονται φορολογικά)	-10.000	-8.000	2.000
Λοιπές προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	-5.000	0	5.000
Δαπάνες ψυχαγωγίας (εκ των οποίων τα 500 € δεν αναγνωρίζονται φορολογικά)	-3.000	-2.500	500
Τεκμαρτό ενοίκιο λόγω ιδιοχρησιμοποίησης	0	-10.000	-10.000
Τέλος επιτηδεύματος	-1.000	0	1.000
Ασφαλιστικές εισφορές εταίρων (εκ των οποίων τα 1.500 ευρώ δεν έχουν καταβληθεί και τα 7.000 ευρώ αφορούν δόσεις ρύθμισης παλαιότερων εισφορών)	<u>-10.500</u>	<u>-16.000</u>	<u>-5.500</u>
<b>Κέρδη (Ζημίες) προ φόρων / Φορολογητέα κέρδη / Διαφορά βάσεων</b>	<b>207.500</b>	<b>217.500</b>	<b>10.000</b>

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

Λογιστικά κέρδη	207.500 €
Φορολογητέα κέρδη	217.500 €

Φόρος εισοδήματος 2015	$217.500 \times 29\% = 63.075 \text{ €}$
Καθαρά λογιστικά κέρδη	$207.500 - 63.075 = 144.425 \text{ €}$

### 3) Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

<b>Α και Β Ο.Ε.</b>	
<b>Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης 2018</b>	
	<b><u>2018</u></b>
Κύκλος εργασιών (καθαρός) (500.000 - 30.000)	470.000
Λοιπά συνήθη έσοδα (10.000 + 10.000)	20.000
Μεταβολές αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, ημικατ/μένα) (0 - 50.000)	50.000
Αγορές εμπορευμάτων και υλικών (250.000 - 20.000)	-230.000
Παροχές σε εργαζόμενους (30.000 + 10.000)	-40.000
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων και άυλων στοιχείων	-15.000
Λοιπά έξοδα και ζημιές (3.000 + 1000 + 5.000 + 4.000 + 2.000 + 3.000 + 10.000 + 5.000 + 3.000 + 1.000 + 10.500)	-57.500
Λοιπά έσοδα και κέρδη (1.000 + 8.000)	9.000
Τόκοι και συναφή κονδύλια (καθαρό ποσό = 2000 - 1.000)	<u>1.000</u>
<b>Αποτέλεσμα προ φόρων</b>	<b>207.500</b>
Φόροι	<u>-63.075</u>
<b>Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους</b>	<b>144.425</b>

### 4) Προσάρτημα επί των οικονομικών καταστάσεων

<b>Α και Β Ο.Ε.</b>
<b>Προσάρτημα επί των οικονομικών καταστάσεων της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2018 (βάσει των διατάξεων του Ν. 4308/2014, όπως ισχύει)</b>

<b>Διάταξη και περίληψή της</b>	<b>Ενδεικτική Απάντηση</b>
Επωνυμία (Άρ. 29 παρ. 3 <sup>α</sup> )	Α και Β Ομόρρυθμος Εταιρεία
Νομικός τύπος (Άρ. 29 παρ. 3 <sup>β</sup> )	Ομόρρυθμος Εταιρεία
Περίοδος αναφοράς (Άρ. 29 παρ. 3 <sup>γ</sup> )	01/01/2018 – 31/12/2018
Έδρα (Άρ. 29 παρ. 3 <sup>δ</sup> )	Αγησιλάου 10, Αθήνα
Δημόσιο Μητρώο (Άρ. 29 παρ. 3 <sup>ε</sup> )	Γ.Ε.ΜΗ αρ. μητρώου 12345
Συνεχιζόμενη Δραστηριότητα (Άρ. 29 παρ. 3 <sup>στ</sup> )	Η οντότητα λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας
Υπό εκκαθάριση (Άρ. 29 παρ. 3 <sup>ς</sup> )	Η οντότητα δεν τελεί υπό εκκαθάριση
Κατηγορία Οντότητας (Άρ. 29 παρ. 3 <sup>η</sup> )	Πολύ μικρή οντότητα
Συμφωνία των χρηματ/κών καταστάσεων με το ν. 4308/14 (Άρ. 29 παρ. 3 <sup>θ</sup> )	Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με το νόμο 4308/14
Καταστάσεις που καταρτίζονται (Άρ. 29 παρ. 34)	Η οντότητα κάνει χρήση της επιλογής να καταρτίζει μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6 του ν. 4308/14.
Σημειώσεις:	
Ο νόμιμος εκπρόσωπος	Ο λογιστής

**Υπολογισμός**

**φορολογικής**

**επιβάρυνσης**

**Υπολογισμός φορολογικής επιβάρυνσης σε προηγούμενα έτη**

Έστω η ίδια εταιρία το 2016 είχε λογιστικά κέρδη 100.000 ευρώ και μη εκπιπτόμενες δαπάνες 10.000 ευρώ. Άρα φορολογικά κέρδη 110.000 ευρώ.

Τότε φόρος(με τα φορολογικά κέρδη) :  $50000 \times 26\% = 13000$

	60000 χ 33% = 19800
	32800

Τότε φόρος(με τα λογιστικά κέρδη) :	50000 χ 26%=13000
	50000 χ 33%=16500
	29500

Έστω ότι είχε το 2017 λογιστικά κέρδη 60.000 ευρώ και λογιστικές διαφορές 10.000 ευρώ.  
Αρα φορολογικά κέρδη 70.000 ευρώ.

Τότε φόρος(με τα φορολογικά κέρδη):	70.000χ29%
	20300

Τότε φόρος(με τα λογιστικά κέρδη) :	60.000χ29%
	17400

Συμπερασματικά τα τρία έτη της επιχείρησης ο φόρος κινήθηκε ως εξής:

Συγκριτικός πίνακας φορολογικής επιβάρυνσης ανά έτος βάση φορολογικών κερδών

	κέρδη	φόρος
2016	110000	32800
2017	70000	20300
2018	217500	63075

Συγκριτικός πίνακας φορολογικής επιβάρυνσης ανά έτος βάση λογιστικών κερδών

	κέρδη	φόρος
2016	100000	29500
2017	60000	17400
2018	207500	60175

#### 4.3 Επίλογος

Δόθηκε πρακτική εφαρμογή Παρατηρείται διαφορά φόρου το 2016 10,06%, το 2017 14,28% και το 2018 4,59% συγκριτικά με τα κέρδη. Παρατηρείτε διαφορά ανάμεσα στους φόρους που πηγάζουν στα φορολογικά με τα λογιστικά κέρδη. Μια διαφορά που βρίσκει σαφώς αυξημένους αυτούς που υπολογίστηκαν από τα φορολογικά κέρδη.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω ο Ν. 4110/13 και ο Ν. 4172/13 κατήργησε το άρθρο 31 του Ν. 2238/1994. Έγιναν αλλαγές στις δαπάνες των επιχειρήσεων που αναγνωρίζονται με το φορολογικό νόμο. Αλλαγές όπως: στα έξοδα της μισθοδοσίας που πρέπει να καταβληθούν για να εκπέσουν από τα έσοδα, στις προβλέψεις των επισφαλών άλλαξαν τα ποσοστά, στα ποσοστά των αποσβέσεων στις δαπάνες για την οργάνωση ημερίδων, στις δαπάνες άνω των 500 ευρώ που πρέπει να καταβάλλονται μέσω τράπεζας κ.α.

Πλέον στέλνεται ηλεκτρονικά η αναμόρφωση των λογιστικών κερδών μέσω του εντύπου Ε3 προκειμένου να προσδιοριστούν τα φορολογικά κέρδη. Συννομίζοντας όλα αυτά αλλά και όσα αναφέρθηκαν στην εργασία προκύπτουν τα εξής συμπεράσματα:

Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες αναγνωρίζονται από τον 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 για αυτό το 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 της αναγνωρίζει ακόμα και αν 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 απορρίπτοντας όλες τις δαπάνες που δεν είναι χρήσιμες ή έγιναν για λόγους παράβασης της νομοθεσίας όπως τα πρόστιμα φυσικά η απόκρυψη ορισμένων δαπανών από το φορολογικό νόμο αποσκοπεί στο γεγονός ότι έτσι αυξάνονται τα κέρδη της οντότητας με συνέπεια να αυξάνεται και η φορολογία. Όπως φαίνεται και στον τελευταίο πίνακα του τέταρτου κεφαλαίου ο φόρος που υπολογίζεται από τα φορολογικά κέρδη είναι σε κάθε έτος μεγαλύτερος από το φόρο που πηγάζει από τα λογιστικά κέρδη. Το 2016 η διαφορά του φόρου ήταν 3.300 ευρώ, το 2017 η διαφορά ήταν 2.900 ευρώ. Τα έξοδα που σημειώθηκαν. Οι διαφορές ήταν στην ιδιοχρησιμοποίηση, σε λοιπά έξοδα όπως βενζίνες και έξοδα που δεν είναι σύμφωνα με το είδος της επιχείρησης, πρόστιμα, καταναλωτικές δαπάνες του επιχειρηματία όπως φαγητό, ενδυμασία κ.α. ακόμα διαφορές υπάρχουν στις δαπάνες ψυχαγωγίας και στο τέλος επιτηδεύματος. Δαπάνες απόλυτα λογικές πολλούς αλλά όχι για το νόμο.

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

Ένα ακόμα συμπέρασμα είναι ότι 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 τρόπο θέλει αφού μπορεί να αυξομειώσει και τα έξοδα της. Αυτό είναι παράνομο γιατί οδηγεί στην φοροδιαφυγή εκμεταλλεύοντας την ελευθερία του λογιστικού νόμου. Το πλεονέκτημα υπάρχει όταν δεν κοιτάει το συμφέρον αλλά να εμφανίσει την πραγματική οικονομική εικόνα τότε υπερτερεί ο λογιστικός έναντι του φορολογικού νόμου.

Άλλο συμπέρασμα είναι ότι ο φορολογικός νόμος δεν επιτρέπει την 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 οι δύο νόμοι αλληλοσυμπληρώνονται καθώς οι αστοχίες του λογιστικού καλύπτονται απ 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 δείξαμε και στο τέταρτο κεφάλαιο. Βέβαια και οι δύο νόμοι πρέπει να υπάρχουν και να συμβαδίζουν διότι με τον φορολογικό 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 να δικαιολογηθούν χωρίς να επικρατεί σύγχυση στις ενέργειες κάποιων ώστε να καρπωθούν πλασματικά μέσα από τις δαπάνες και να γλυτώσουν 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

ΑΡ. Γ. ΚΟΝΤΑΚΟΣ, ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΣΕ ΕΥΡΩ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΔΡ., ΔΑΣΚΑΛΟΥ ΧΡ. (1999), ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Β' ΕΚΔΟΣΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΚΔΟΤΙΚΗ, ΑΘΗΝΑ

ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΗΣ ΑΝΤ., ΚΟΙΛΙΑΣ ΧΡ., ΚΩΣΤΑΣ ΑΘ., (2009), ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΗ ΘΕΩΡΙΑ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΝΕΩΝ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΩΝ, ΑΘΗΝΑ

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

ΡΕΒΑΝΟΓΛΟΥ ΑΝΔΡ., ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΣ Ι. (2014), ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΜΕ Ε.Γ.Λ.Σ., ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΔΙΣΙΓΜΑ,

ΑΡΓ. ΑΔΑΜΙΔΗΣ, ΑΝΑΛΥΣΗ ΧΡΗΜ/ΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ, 1998, ΕΚΔ. ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ,

Κ. ΚΑΝΤΖΟΣ, ΑΝΑΛΥΣΗ ΧΡΗΜΑΤ/ΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ, 2013, ΕΚΔ. ΦΑΙΔΙΜΟΣ,

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

### ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

[HTTP://TAXPRESS.GR/ARCHIVES/36133](http://taxpress.gr/archives/36133)

[HTTPS://WWW.E-FOROLOGIA.GR/LAWBANK/DOCUMENT.ASPX?DIGEST=D512E30CB4D2F800.1D031AEA53&VERSION=2014/11/24](https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=D512E30CB4D2F800.1D031AEA53&version=2014/11/24)

[HTTP://EL.WIKIPEDIA.ORG/WIKI/%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CF%86%CF%85%CE%B3%CE%AE](http://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CF%86%CF%85%CE%B3%CE%AE)  
[HTTP://EPIXEIRISI.GR/%CE%A3%CE%97%CE%9C%CE%95%CE%99%CE%A9%CE%9C%CE%91-%CE%A4%CE%97%CE%A3-%CE%A3%CE%A5%CE%9D%CE%A4%CE%91%CE%9E%CE%97%CE%A3/21976/%CE%97-%CE%AD%CE%BD%CE%BD%CE%BF%CE%B9%CE%B1-%CF%84%CE%BF%CF%85-%CE%B5%CE%BE%CF%8C%CE%B4%CE%BF%CF%85-%CE%BA%CE%B1%CE%B9-%CF%84%CE%BF%CF%85-%CE%B5%CF%83%CF%8C%CE%B4%CE%BF%CF%85-%CE%B2%CE%AC%CF%83%CE%B5%CE%B9-%CF%84%CF%89%CE%BD-%CE%95%CE%9B%CE%A0](http://epixeirisi.gr/%CE%A3%CE%97%CE%9C%CE%95%CE%99%CE%A9%CE%9C%CE%91-%CE%A4%CE%97%CE%A3-%CE%A3%CE%A5%CE%9D%CE%A4%CE%91%CE%9E%CE%97%CE%A3/21976/%CE%97-%CE%AD%CE%BD%CE%BD%CE%BF%CE%B9%CE%B1-%CF%84%CE%BF%CF%85-%CE%B5%CE%BE%CF%8C%CE%B4%CE%BF%CF%85-%CE%BA%CE%B1%CE%B9-%CF%84%CE%BF%CF%85-%CE%B5%CF%83%CF%8C%CE%B4%CE%BF%CF%85-%CE%B2%CE%AC%CF%83%CE%B5%CE%B9-%CF%84%CF%89%CE%BD-%CE%95%CE%9B%CE%A0)



[HTTPS://WWW.TAXHEAVEN.GR/PAGESDATA/LOGSXEDIO/1\\_5\\_KOSTOS.HTM](https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1_5_kostos.htm)  
[CDEV.TEILAR.GR/MODULES/DOCUMENT/INDEX.PHP?COURSE=LOG106&DOWNL  
OAD=/...](https://www.teilar.gr/modules/document/index.php?course=log106&download=/...)

[HTTPS://WWW.MYGALAXY.GR/EN/%CF%80%CE%BF%CE%B9%CE%B5%CF%82-%CE%B5%CE%AF%CE%BD%CE%B1%CE%B9-%CE%BF%CE%B9-%CF%87%CF%81%CE%B7%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%BF%CE%BF%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CE%AD%CF%82-%CE%BA%CE%B1%CF%84%CE%B1%CF%83%CF%84%CE%AC%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82-%CE%B5%CE%BB%CF%80-%CE%B1%CE%BD%CE%AC-%CE%BA%CE%B1%CF%84%CE%B7%CE%B3%CE%BF%CF%81%CE%AF%CE%B1-%CE%BF%CE%BD%CF%84%CE%BF%CF%84%CE%AE%CF%84%CF%89%CE%BD](https://www.mygalaxy.gr/en/%CF%80%CE%BF%CE%B9%CE%B5%CF%82-%CE%B5%CE%AF%CE%BD%CE%B1%CE%B9-%CE%BF%CE%B9-%CF%87%CF%81%CE%B7%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%BF%CE%BF%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CE%AD%CF%82-%CE%BA%CE%B1%CF%84%CE%B1%CF%83%CF%84%CE%AC%CF%83%CE%B5%CE%B9%CF%82-%CE%B5%CE%BB%CF%80-%CE%B1%CE%BD%CE%AC-%CE%BA%CE%B1%CF%84%CE%B7%CE%B3%CE%BF%CF%81%CE%AF%CE%B1-%CE%BF%CE%BD%CF%84%CE%BF%CF%84%CE%AE%CF%84%CF%89%CE%BD)

[HTTPS://WWW.TAXHEAVEN.GR/PAGESDATA/LOGSXEDIO/1\\_5\\_KOSTOS.HTM](https://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/1_5_kostos.htm)

[HTTPS://WWW.EURETIRIO.COM/KERDOS/](https://www.euretirio.com/kerdos/)

[HTTP://WWW.OPENGOV.GR/MINFIN/?P=4822](http://www.opengov.gr/minfin/?p=4822)

[HTTPS://WWW.E-FOROLOGIA.GR/CMS/VIEWCONTENTS.ASPX?ID=195998](https://www.e-forologia.gr/cms/viewcontents.aspx?id=195998)

[HTTPS://WWW.TAXHEAVEN.GR/LAWS/LAW/INDEX/LAW/660](https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660)

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

[HTTPS://WWW.TAXHEAVEN.GR/LAWS/LAW/INDEX/LAW/528](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=203829)

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

[HTTPS://WWW.TAXSOLUTION.GR/EN/BLOG/RESOLUTIONS-AND-CIRCULARS/2016-05/23468.HTML](https://www.taxsolution.gr/en/blog/resolutions-and-circulars/2016-05/23468.html)

<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/>