

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΠΑΤΡΩΝ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ-
ΕΞΟΔΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ & Η ΕΝΝΟΙΑ
ΤΟΥ ΚΥΡΟΥΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΤΟΥΣ**

**ΟΝ/ΠΩΝΥΜΟ ΣΠΟΥΔΑΣΤΩΝ: ΓΕΡΑΣΙΜΟΠΟΥΛΟΥ ΑΛΕΞΙΑ
ΓΙΑΝΝΟΠΟΥΛΟΥ ANNA**

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΜΑΝΩΛΟΠΟΛΟΥ ΕΙΡΗΝΗ

ΠΑΤΡΑ 2012

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι έννοιες των δαπανών, εξόδων και κόστους αποτελούν αναμφισβήτητα βασικό πυρήνα της λογιστικής παρακολούθησης μιας επιχείρησης. Συνδέονται με το λογιστικό αποτέλεσμα, την φορολογική επιβάρυνση, την πραγματοποίηση επενδύσεων. Η διαχωριστική γραμμή μεταξύ των εννοιών είναι λεπτή ενώ οι διακρίσεις μεταξύ τους πολυάριθμες. Σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, τα παραστατικά απόδειξης των δαπανών είναι συγκεκριμένα και αμιγώς συνυφασμένα με την αναγνώριση ή απόρριψη αυτών. Η λάθος καταχώρηση ή η καταχώρηση μη αναγνωρίσιμων δαπανών μπορεί να επηρεάσει τα λογιστικά βιβλία, που η κάθε επιχείρηση υποχρεούται να τηρήσει. Αρχικά θα υπάρξουν λανθασμένες καταχωρήσεις και μετέπειτα μη πραγματικά αποτελέσματα. Αυτό το σημείο μπορεί να οδηγήσει σε μια σειρά από απορρίψεις των βιβλίων, λόγω ανακρίβειας ή ανεπάρκειας αυτών και τέλος σε φορολογικές επιβαρύνσεις όπως τα πρόστιμα.

Η πτυχιακή αυτή έχει σαν απώτερο σκοπό τη παρουσίαση και ανάλυση των δαπανών γενικότερα (ομάδα 1, ομάδα 2, ομάδα 6, ομάδα 8) με τέτοιο τρόπο που να δίνει στον αναγνώστη να καταλάβει το πώς λειτουργούν οι δαπάνες της επιχείρησης, καθώς επίσης αναλύεται και ο ρόλος των παραστατικών των δαπανών και των βιβλίων των επιχειρήσεων.

Κλείνοντας η πτυχιακή χωρίζεται σε έξι κεφαλαία για την καλύτερη κατανόηση του θέματος από τους αναγνώστες:

Στο πρώτο Κεφάλαιο γίνεται η διάκριση των δαπανών του κόστους και των εξόδων καθώς και ανάλυση της κάθε διάκρισης.

Στο δεύτερο Κεφάλαιο αναλύονται οι λογαριασμοί των δαπανών (ομάδα 1, ομάδα 2, ομάδα 6, ομάδα 8) με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. και με μικρά παραδείγματα αναδεικνύεται ο λογιστικός χειρισμός των δαπανών.

Στο τρίτο Κεφάλαιο αναλύονται τα παραστατικά των δαπανών των επιχειρήσεων βάση του Κ.Β.Σ. και αναφέρονται οι αρχές που οι νόμοι προβλέπουν γι' αυτά.

Στο τέταρτο Κεφάλαιο αναγράφονται περιπτώσεις αναγνώρισης-απόρριψης των δαπανών.

Στο πέμπτο Κεφάλαιο γίνεται μια λεπτομερέστατη αναφορά περί των κατηγοριών των επιτηδευματιών βάση του Κ.Β.Σ., καθώς και τα βιβλία που πρέπει να τηρήσουν ανά κατηγορία επιτηδεύματος και τέλος γίνεται και μια μικρή αναφορά στο βιβλίο αποθήκης και στα πρόσθετα βιβλία που ορισμένες υποχρεούνται σε τήρηση.

Στο έκτο Κεφάλαιο αναφέρεται το κύρος των βιβλίων καθώς και ο ρόλος του στη αποδοχή και απόρριψη των βιβλίων.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	ΣΕΛ.
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο	
Εννοιολογική προσέγγιση δαπάνης κόστους & εξόδων	5
1.1 Έννοια της δαπάνης	5
1.2 Διακρίσεις δαπανών	6
1.3 Διακρίσεις κόστους	9
1.4 Διακρίσεις εξόδων	9
1.4.1 Χαρακτηριστικά στοιχεία εξόδων	10
1.4.2 Διακρίσεις των εξόδων	10
1.4.3 Λειτουργία των λογαριασμών των εξόδων	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο	
Λογιστικός προσδιορισμός δαπανών	13
2.1 Πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί των εξόδων-δαπανών σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.	13
2.2 Ανάλυση των λογαριασμών των εξόδων- δαπανών και λογιστικός χειρισμός αυτών	14
2.2.1 Ανάλυση λογαριασμών δαπανών ομάδας 1	14
2.2.1.1 Ανάλυση λογαριασμών παγίου ενεργητικού	14
2.2.1.2 Λογιστικό χειρισμός δαπανών ομάδας 1	18
2.2.2 Ανάλυση λογαριασμών δαπανών ομάδας 2	19
2.2.2.1 Ανάλυση λογαριασμών αποθεμάτων	19
2.2.2.2 Λογιστικός χειρισμός ομάδας 2	21
2.2.3 Ανάλυση λογαριασμών δαπανών ομάδας 6	22
2.2.3.1 Ανάλυση λογαριασμών οργανικών εξόδων κατά είδος..	22
2.2.3.2 Λογιστικός χειρισμός δαπανών ομάδας 6	31
2.2.4 Ανάλυση λογαριασμών δαπανών ομάδας 8	33
2.2.4.1 Ανάλυση λογαριασμών αποτελέσματος	33
2.2.4.2 Λογιστικός χειρισμός δαπανών ομάδας 8	34
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο	
Δικαιολογητικά-Παραστατικά δαπανών	37
3.1 Χαρακτηριστικά και διακρίσεις παραστατικών	37
3.2 Αρχές παραστατικών	39
3.3 Είδη παραστατικών των επιχειρήσεων	41
3.3.1 Παραστατικά δαπανών	43
3.3.2 Ειδικές περιπτώσεις αποδείξεων εξόδων	45
3.3.3 Άλλες ειδικές περιπτώσεις	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο	
Αναγνώριση-Απόρριψη των Δαπανών	52
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο	
Διάκριση επιτηδευματιών & κατηγορίες βιβλίων	59
5.1 Ένταξη επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων	59
5.1.1 Κριτήρια ένταξης στη γ' κατηγορία βιβλίων	59
5.1.2 Κριτήρια ένταξης στη β' κατηγορία βιβλίων	60
5.1.3 Κριτήρια ένταξης στη α' κατηγορία βιβλίων	61
5.1.4 Ένταξη επιτηδευματιών με ειδικά κριτήρια και ύψους ακαθάριστων εσόδων	62

	ΣΕΛ.
5.2 Κατηγορίες βιβλίων	63
5.2.1 Βιβλία α' κατηγορίας	63
5.2.2 Βιβλία β' κατηγορίας	64
5.2.3 Βιβλία γ' κατηγορίας	64
5.2.4 Βιβλίο αποθήκης-παραγωγής κοστολογίου-τεχνικών Προδιαγραφών	66
5.2.5 Πρόσθετα βιβλία	69
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο	
Η έννοια του κύρους των βιβλίων-αποδοχή & απόρριψή τους	72
6.1 Κύρος βιβλίων και στοιχείων	72
6.1.1 Ανεπάρκεια βιβλίων	72
6.1.2 Ανακρίβεια βιβλίων	74
6.1.3 Γενικές επισημάνσεις επί του κύρους των βιβλίων και των διατάξεων του άρθρου 30 του ΚΒΣ	77
6.1.4 Μεγέθη παραλείψεων και παρατυπιών που δεν επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων β' και γ' κατηγορίας	78
6.2 Εξολογιστικός προσδιορισμός	79
6.2.1 Ακαθάριστο εισόδημα	82
6.2.2 Καθαρό εισόδημα	83
Συμπεράσματα	86
Βιβλιογραφία	87

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ ΔΑΠΑΝΗΣ, ΚΟΣΤΟΥΣ & ΕΞΟΔΩΝ

1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ

Η λέξη δαπάνη προέρχεται από το ρήμα δαπανώ που κατά το ελληνικό λεξικό σημαίνει ότι ενεργώ ή ακολουθώ τις αναγκαίες διαδικασίες, ώστε να υλοποιηθεί μια επένδυση σε υλικά αγαθά και υπηρεσίες. Επομένως επένδυση είναι η διάθεση αγοραστικής δύναμης αγαθών ή υπηρεσιών από τα οποία αναμένονται έσοδα από την επεξεργασία τους όπως π.χ. αγορά μηχανήματος το οποίο θα χρησιμοποιηθεί κατά την παραγωγική διαδικασία. Πιο συγκεκριμένα **δαπάνη**¹ είναι η διαδικασία, ή η ενέργεια πραγματοποιήσεως του κόστους ή του εξόδου, καθώς και η χρηματική έκφραση της.

Η δαπάνη είναι ευρεία έννοια περιλαμβάνοντας εσωτερικά τις έννοιες του **κόστους** και του **εξόδου**.

Κόστος² είναι η διάθεση αγοραστικής δύναμης για την απόκτηση αγαθών (υλικών ή άυλων) ή υπηρεσιών, με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους για να πραγματοποιηθούν έσοδα από πωλήσεις.

Κόστος αποτελεί η αγορά μηχανήματος, δικαιώματος χρήσεως διπλώματος ευρεσιτεχνίας, πρώτων υλών, λήψης διαφόρων υπηρεσιών κλπ. Το κόστος μέχρι την εκπνοή του, δηλαδή την πώληση του αγαθού ή της υπηρεσίας, είναι στοιχείο του ενεργητικού. Με την πώληση του μετατρέπεται σε έξοδο.

Έξοδο³ είναι το κόστος που εξαφανίζεται (εκπνέει) μέσα σε μια διαχειριστική χρήση και βαρύνει τα έσοδα της χρήσης. Έξοδο αποτελούν, το κόστος των αγαθών που πωλούνται, οι αμοιβές του διοικητικού προσωπικού, οι δαπάνες πωλήσεων κλπ.

¹ Εμμανουήλ Ι. Σακελής, 1997, « Η ομάδα 9 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου σε μηνιαία και ετήσια βάση », εκδόσεις ΒΡΥΚΟΥΣ, Αθήνα

² Εμμανουήλ Ι. Σακελής, 1997, « Η ομάδα 9 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου σε μηνιαία και ετήσια βάση », εκδόσεις ΒΡΥΚΟΥΣ, Αθήνα

³ Εμμανουήλ Ι. Σακελής, 1997, « Η ομάδα 9 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου σε μηνιαία και ετήσια βάση », εκδόσεις ΒΡΥΚΟΥΣ, Αθήνα

1.2 Διακρίσεις δαπανών

Οι δαπάνες έχουν διάφορα κριτήρια κατηγοριοποίησης⁴:

1. Ανάλογα με την ενσωμάτωση τους ή μη στο λειτουργικό κόστος:

Κοστολογήσιμες, που είναι τα οργανικά έξοδα που ενσωματώνονται στο κόστος των διαφόρων φορέων κόστους, δηλαδή δραστηριοτήτων, λειτουργιών και τελικών φορέων κόστους (εμπορευμάτων , προϊόντων, υπηρεσιών κλπ.) της επιχείρησης.

Οι κοστολογήσιμες δαπάνες έχουν μια επιπλέον διάκριση σε:

- **Άμεσες ή Ειδικές**, όταν βαρύνουν απευθείας ένα φορέα κόστους, π.χ. ο μισθός του λογιστή που βαρύνει άμεσα τη διοικητική λειτουργία κλπ.
- **Έμμεσες ή Γενικές** , όταν βαρύνουν περισσότερους φορείς κόστους όπως π.χ. η ύδρευση, το ηλεκτρικό ρεύμα οι αποσβέσεις των μηχανημάτων σε περίπτωση που η επιχείρηση παράγει περισσότερα από ένα είδος προϊόντος ή υπηρεσίας. Οι έμμεσες δαπάνες βαρύνουν τους τελικούς φορείς και τις λειτουργίες έπειτα από επιμερισμό, ο οποίος πρέπει να γίνεται με σχολαστικούς υπολογισμούς.

Μη κοστολογήσιμες, είναι οι δαπάνες που δεν ενσωματώνονται στο κόστος των λειτουργιών ή άλλων φορέων κόστους της επιχειρήσεως, επειδή κρίνεται ότι δε βρίσκονται σε ομαλή σχέση με το έργο που αντίστοιχα παράγεται.

Οι δαπάνες αυτές λέγονται και ουδέτερα ή έκτακτα ή ανώμαλα έξοδα και διαμορφώνονται:

- Ομαλά οργανικά έξοδα όπως για παράδειγμα τα πρόστιμα, η απώλεια πρώτης ύλης κατά τη διάρκεια της παραγωγικής λειτουργίας (φύρα) .
- Σε περιπτώσεις υποαπασχολήσεως της επιχειρήσεως, δηλαδή σε περίπτωση που η παραγωγή μειωθεί.
- Όταν η νομική διάταξη το επιβάλλει για παράδειγμα οι τόκοι ιδίων κεφαλαίων.
- Όταν θεωρηθούν ως αρνητικό στοιχείο εσόδων για παράδειγμα εκπτώσεις που χορηγεί η επιχείρηση στους πελάτες της.
- Όταν υπάρχουν τυχαία, απρόβλεπτα, εξαιρετικά και ακανόνιστα έξοδα που πραγματοποιούνται ανεξάρτητα από την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης σε αυτή την περίπτωση έχουμε έκτακτες ζημιές.

⁴ Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος, 2001, « Γενική Λογιστική », εκδόσεις ΕΛΛΗΝ, Αθήνα.

2. Ανάλογα με την περιοδικότητα τους :

Τακτικές, είναι οι δαπάνες που επαναλαμβάνονται και μπορούν να προβλεφθούν. Αυτές είναι κατά κανόνα οργανικές και ομαλές δαπάνες.

Μη τακτικές, είναι αυτές που δεν μπορούν να προβλεφθούν.

3. Ανάλογα με τη μεταβλητότητα τους, όταν μεταβάλλεται ο ρυθμός των δραστηριοτήτων (παραγωγικής ή συναλλακτικής) της επιχείρησης σε:

Σταθερές, που δεν επηρεάζονται από τις διακυμάνσεις των δραστηριοτήτων της επιχείρησης όπως για παράδειγμα οι μισθοί, τα ενοίκια κλπ.

Μεταβλητές, που επηρεάζονται από τις διακυμάνσεις των δραστηριοτήτων της επιχείρησης όπως π.χ. η αξία πρώτων και βοηθητικών υλών, άμεση εργασία κλπ. που χρησιμοποιούνται για την παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών.

Οι μεταβλητές δαπάνες διακρίνονται και σε:

- **Αναλογικές**, όταν αυξάνονται ή μειώνονται ανάλογα με την αντίστοιχη αύξηση ή μείωση της δραστηριότητας της επιχείρησης.
- **Μη αναλογικές**, όταν δεν μεταβάλλονται ανάλογα με τη μεταβολή της δραστηριότητας της επιχείρησης. Οι μη αναλογικές δαπάνες μπορεί να αυξάνονται ή μειώνονται ή να αυξάνονται μέχρι ένα σημείο και στη συνέχεια να μειώνονται, και να αυξάνονται εκ νέου με ταχύτερο ρυθμό από το ρυθμό μεταβολής της δραστηριότητας της επιχείρησης.
- **Ημιμεταβλητές ή Ημισταθερές**, που αποτελούνται από σταθερό και μεταβλητό μέρος.

4. Ανάλογα με τον τρόπο εκδηλώσεως τους:

Εμφανείς, που οφείλονται σε λογιστικά γεγονότα και έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία, όπως για παράδειγμα τα ενοίκια.

Αφανείς ή Τεκμαρτές ή Υπολογιστικές, που υπολογίζονται χωρίς να έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία, όπως για παράδειγμα η αμοιβή του επιχειρηματία.

5. Ανάλογα με τη λειτουργία της επιχείρησης την οποία αφορούν σε:

- Στις επιχειρήσεις εμπορικές, αγοράς αγαθών για μεταπώληση, σε δαπάνες:

Εφοδιασμού ή Προμηθειών ή Αγορών
Διαθέσεως ή Εμπορικής ή Πωλήσεων
Διοικήσεως
Χρηματοοικονομικής

- Στις βιομηχανικές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, σε δαπάνες:

Εφοδιασμού ή Προμηθειών ή Αγορών
Παραγωγής
Διαθέσεως ή Εμπορικής ή Πωλήσεων
Διοικήσεως
Χρηματοοικονομικής
Ερευνών-Αναπτύξεως

6. Ανάλογα με το χρονικό σημείο του υπολογισμού σε:

Πραγματοποιημένες, κατά τις οποίες δαπάνες διαμορφώνεται το ιστορικό κόστος που σχηματίζεται από ομαλά και πραγματικά στοιχεία.

Προκαθορισμένες, οι οποίες είναι οι δαπάνες που υπολογίζονται ότι θα πραγματοποιηθούν. Από αυτές διαμορφώνεται το προϋπολογιστικό ή εκτιμηθέν κόστος που καταρτίζεται πριν πραγματοποιηθεί ή το πρότυπο κόστος που βασίζεται σε εξειδικευμένους υπολογισμούς, που γίνονται έπειτα από ακριβείς μετρήσεις.

7. Ανάλογα με τις δυνατότητες της διοικήσεως να τις επηρεάσει:

Ελέγξιμες είναι οι δαπάνες που η διακύμανση τους εξαρτάται, κατά κάποιο τρόπο, από την ικανότητα και τους χειρισμούς της διοικήσεως.

Μη ελέγξιμες είναι οι δαπάνες που η πορεία τους δεν επηρεάζεται από τη διοίκηση όπως για παράδειγμα οι φόροι.

8. Ανάλογα με το αν αφορούν ή όχι τη διαχειριστική χρήση:

Δουλευμένες, είναι τα έξοδα που έχουν γίνει κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης και αφορούν τη χρήση, άσχετα με το χρόνο που εμφανίστηκαν και αν έχουν εξοφληθεί ή όχι.

Μη δουλευμένες, είναι τα έξοδα που δεν αφορούν τη διαχειριστική χρήση. Τα μη δουλευμένα έξοδα εμφανίζονται στον ισολογισμό, σε μεταβατικούς λογαριασμούς ως αξίες ή απαιτήσεις.

1.3 Διακρίσεις Κόστους

Το κόστος ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο πραγματοποιείται ή ανάλογα με το ρυθμό κυκλοφορίας του στην επιχείρηση διακρίνεται σε:

Κόστος τρέχουσας μορφής, που δημιουργείται όταν τα αγαθά ή υπηρεσίες που αποκτιούνται προορίζονται να μεταπωληθούν χωρίς καμία επεξεργασία ή έπειτα από κατεργασία, σε βραχύ χρονικό διάστημα, κατά κανόνα μικρότερο από μία διαχειριστική περίοδο.

Το κόστος τρέχουσας μορφής είναι δυνατό να μετατραπεί:

- Σε κόστος άλλης τρέχουσας μορφής όπως π.χ. οι πρώτες ύλες, οι αποσβέσεις παγίων στοιχείων, η άμεση εργασία κλπ.
- Σε κόστος πάγιας μορφής όταν το αγαθό που παράγεται ή αγοράζεται από την επιχείρηση με σκοπό να πωληθεί, αλλάζει προορισμό και χρησιμοποιείται ως πάγιο.
- Σε έξοδο όπως το κόστος των αγαθών ή υπηρεσιών που πωλήθηκαν, καθώς και οι δαπάνες αγοράς ή αναλώσεις υπηρεσιών των λειτουργιών διαθέσεως, χρηματοοικονομικής και ερευνών-αναπτύξεως που έγιναν προς χάρη της χρήσεως

Κόστος πάγιας μορφής είναι αυτό που σχηματίζεται στις περιπτώσεις που τα αγαθά ή υπηρεσίες πρόκειται να χρησιμοποιηθούν από την επιχείρηση, άμεσα ή έμμεσα για μακρό χρονικό διάστημα, μεγαλύτερο οπωσδήποτε από 12 μήνες για πάγια εκμετάλλευση. Είναι δηλαδή κόστος παγίων περιουσιακών στοιχείων όπως τα κτίρια, έπιπλα κλπ.

Το κόστος πάγιας μορφής είναι δυνατό να μετατραπεί:

- Σε κόστος τρέχουσας μορφής όπως οι δαπάνες για την απόκτηση και οι δαπάνες για την παραγωγή αγαθών ή υπηρεσιών που προορίζονται για πώληση, που προσθέτονται στο κόστος του οι αποσβέσεις των παγίων ή ακόμη, όταν πάγιο περιουσιακό στοιχείο αλλάζει προορισμό, επειδή αποφασίζεται η πώληση του.
- Σε έξοδο όπως οι δαπάνες των αποσβέσεων των παγίων για τη διοίκηση της επιχείρησης και οι δαπάνες για τη διάθεση των αγαθών ή υπηρεσιών που έγιναν προς χάρη της χρήσεως.
- Σε κόστος άλλης πάγιας μορφής όπως ή ανταλλαγή μηχανημάτων με αυτοκίνητο όταν και τα δύο αποτελούν πάγια στοιχεία.

1.4 Διακρίσεις Εξόδων

Έξοδο όπως ήδη έχει αναφερθεί παραπάνω είναι η άλλη μορφή της δαπάνης, δηλαδή είναι το κόστος που εξαφανίζεται μέσα σε μία διαχειριστική χρήση για την εξυπηρέτηση των σκοπών της επιχείρησης, πιο απλά είναι το κόστος που

βαρύνει τα έσοδα της χρήσης. Το κόστος αυτό όταν υπάρξει πώληση αγαθών ή υπηρεσιών εκπνέει και μετατρέπεται σε έξοδο.

1.4.1 Χαρακτηριστικά στοιχεία εξόδων:

- Είναι το κόστος που εξαφανίζεται (διάθεση, χρησιμοποίηση, ανάλωση στοιχείων του ενεργητικού). Το έξοδο έστω και για μια στιγμή προϋπήρξε ως κόστος.
- Δημιουργείται για την εξυπηρέτηση των σκοπών της επιχείρησης και από αυτό αναμένετε αντάλλαγμα.
- Είναι χρονικά περιορισμένο, δηλαδή αφορά τη χρήση κατά την οποία πραγματοποιήθηκε.
- Δεν ενδιαφέρει αν έχει εξοφληθεί ή οφείλεται ή αφορά μείωση απαιτήσεων ή αύξηση υποχρέωσης.

Λογιστικά τα έξοδα που προσδιορίζουν το αποτέλεσμα εκμετάλλευσης είναι:

α) Στις βιομηχανικές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών το κόστος κτήσης ή παραγωγής των αγαθών ή υπηρεσιών που πωλούνται και οι δαπάνες για αγορά ή ανάλωση υπηρεσιών, που αφορούν τη χρήση των λειτουργιών τους της, εκτός από τις λειτουργίες εφοδιασμού και παραγωγής που αποτελούν κόστος.

β) Στις επιχειρήσεις που αγοράζουν αγαθά για μεταπώληση, το κόστος κτήσεως των αγαθών που πωλούνται και οι δαπάνες για αναλώσεις ή αγορές υπηρεσιών που έχουν γίνει για χάρη της χρήσης. Όσο αφορά τις άμεσες δαπάνες πώλησης, δηλαδή δαπάνες που έγιναν ειδικά για τη συγκεκριμένη πώληση βαρύνουν το κόστος αγοράς ή παραγωγής των αγαθών.

Επίσης έξοδα αποτελούν και οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για υπηρεσίες (αγορές ή αναλώσεις υπηρεσιών) των λειτουργιών διαθέσεως, διοικήσεως, χρηματοοικονομικής και έρευνας-ανάπτυξης, που λόγω της φύσεως τους εκπνέουν την ώρα που πραγματοποιούνται. Οπότε δεν αποτελούν στοιχεία κόστους, αλλά έξοδα με τον όρο ότι πραγματοποιήθηκαν μέσα στη χρήση και αφορούν τη συγκεκριμένη χρήση. Έξοδα αποτελούν οι μισθοί, το ηλεκτρικό, το ενοίκιο, τα τηλεφωνικά, τα έξοδα πωλήσεων (εκτός από τις άμεσες δαπάνες), οι τόκοι και τα συναφή έξοδα κλπ. Όσες από τις δαπάνες δεν αφορούν την χρήση δηλαδή δεν έχουν εκπνεύσει μέσα στη χρήση, αποτελούν κόστος και είναι στοιχεία του ενεργητικού.

1.4.2 Διακρίσεις των εξόδων:

1. Ανάλογα με το σκοπό στον οποίο αποβλέπει η πραγματοποίησή τους σε:

Οργανικά έξοδα που είναι αυτά που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης και συσχετίζονται με τα οργανικά έσοδα για τον

προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος της εκμετάλλευσης της επιχείρησης. Ουσιαστικά οργανικά είναι τα έξοδα που είναι απαραίτητα για να διατηρηθεί στη ζωή και στη δράση ο οργανισμός της επιχείρησης, έχουν τη ίδια σημασία που έχει η τροφή για τον ανθρώπινο οργανισμό. Αν η επιχείρηση σταματήσει να πραγματοποιεί τέτοιου είδους εξόδων τότε οδηγείται στη συρρίκνωση και συνεπώς στο κλείσιμο. Τα οργανικά έξοδα λέγονται και τακτικά γιατί επαναλαμβάνονται κατά τακτά χρονικά διαστήματα.

Ανόργανα έξοδα που είναι τα έξοδα που δεν αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσης και δεν συσχετίζονται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος. Είναι έξοδα που αναφέρονται σε τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις καθώς και σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά. Επίσης υπάρχει περίπτωση τα ανόργανα έξοδα να έχουν σχέση με την κύρια ή δευτερεύουσα δραστηριότητα που αναπτύσσει η επιχείρηση αλλά η πραγματοποίησή τους να οφείλεται σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά.

2. Ανάλογα με την ενσωμάτωση τους ή μη στο λειτουργικό κόστος, διακρίνονται σε:

Ομαλά έξοδα, είναι τα έξοδα που ενσωματώνονται στο κόστος των διαφόρων λειτουργιών της επιχείρησης με τη μορφή που προϋπάρχουν, με τη μορφή του κόστους επειδή βρίσκονται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται από τις λειτουργίες αυτές. Η ενσωμάτωση των ομαλών εξόδων στο κόστος ή μη εξαρτάται από το αν η σχέση μεταξύ έργου που παράγεται από μία λειτουργία και του κόστους της λειτουργίας είναι ομαλή.

Ανώμαλα έξοδα, είναι τα έξοδα που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος, επειδή δε βρίσκονται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται. Εμφανίζουν έντονα τα χαρακτηριστικά της έκτακτης μη οργανικής ζημιάς. Τα ανώμαλα έξοδα μεταφέρονται απευθείας στο λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης.

1.4.3 Λειτουργία των λογαριασμών των εξόδων:

Οι λογαριασμοί των εξόδων επειδή μειώνουν την καθαρή περιουσία της επιχείρησης, όταν υπάρχει αύξηση αυτών τότε χρεώνονται και όταν υπάρχει μείωση αυτών τότε πιστώνονται. Παρόμοια λειτουργεί και ο λογαριασμός των έκτακτων ζημιών.

ΧΡΕΩΣΗ

Λογαριασμός εξόδων

ΠΙΣΤΩΣΗ

Πραγματοποίηση	Μεταφορά σε άλλο λογαρ. εξόδου ή μεταβατικό
Οποιαδήποτε αύξηση	Οποιαδήποτε άλλη μείωση Μεταφορά στο λογαριασμό εκμετάλλευσης Μεταφορά στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης

το υπόλοιπό του είναι χρεωστικό κατά τη διάρκεια της χρήσης, ενώ στο τέλος της χρήσης ο λογαριασμός εξισώνεται.

Και τέλος εκτός από τα έξοδα, στις επιχειρήσεις πολλές φορές δημιουργούνται και έκτακτες ζημιές. Οι έκτακτες ζημιές έχουν διαφορετική έννοια από τα έξοδα καθώς μειώνουν την καθαρή περιουσία της επιχείρησης από λόγους άσχετους με τη δραστηριότητα της επιχείρησης και χωρίς να αναμένετε αντάλλαγμα. Τέτοιες ζημιές μπορεί να αποτελέσουν η καταστροφή αγαθών, η απώλεια χρημάτων. Πολλές φορές είναι δύσκολο να τις ξεχωρίσουν από τα έξοδα ένα παράδειγμα που φαίνεται η δυσκολία διαχωρισμού της έκτακτης δαπάνης από τα έξοδα είναι στη περίπτωση της φύρας.

Βιβλιογραφία

- Εμμανουήλ Ι. Σακελής, 1997, « Η ομάδα 9 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου σε μηνιαία και ετήσια βάση », εκδόσεις ΒΡΥΚΟΥΣ, Αθήνα
- Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος, 2001, « Γενική Λογιστική », εκδόσεις ΕΛΛΗΝ, Αθήνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΔΑΠΑΝΩΝ

2.1 ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ-ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ε.Γ.Λ.Σ.

ΟΜΑΔΑ 1: ΠΑΓΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ

- 10 «ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ»
- 11 «ΚΤΙΡΙΑ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ-ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ»
- 12 «ΜΗΧ/ΤΑ-ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ-ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ»
- 13 «ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ»
- 14 «ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ»
- 15 «ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ»
- 16 «ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ»

ΟΜΑΔΑ 2: ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ

- 20 « ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ»
- 24 «ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ- ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ
- 25 «ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ»
- 26 «ΑΝΤΑΛΛΑΚΤΙΚΑ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ»

ΟΜΑΔΑ 6: ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ:

- 60 «ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ»
- 61 «ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ»
- 62 «ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ»
- 63 «ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ»
- 64 «ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ»
- 65 «ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ»
- 66 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ»
- 68 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ»
- 69 «ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΥΠ/ΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ

ΚΕΝΤΡΩΝ»

ΟΜΑΔΑ 8: ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ:

81 «ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ»

82 «ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ»

2.2 ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ-ΔΑΠΑΝΩΝ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΥΤΩΝ

2.2.1 ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΟΜΑΔΑΣ 1:

2.2.1.1 :Ανάλυση λογαριασμού παγίου ενεργητικού

Αναφορικά με την ομάδα 1, η αγορά παγίων περιουσιακών στοιχείων εμπίπτει στον ορισμό της δαπάνης. Πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτελούν τα αγαθά ή δικαιώματα που έχει η επιχείρηση στη διάθεση της και τα οποία παραμένουν με την ίδια περίπου μορφή για παραπάνω από μια χρήσεις. Τέτοια πάγια στοιχεία αποτελούν οι αγορές οικοπέδων, μέσων μεταφοράς, εξοπλισμού της επιχείρησης κτλ. Πιο αναλυτικά:

10 «ΕΔΑΦΙΚΕΣ ΕΚΤΑΣΕΙΣ» είναι τα γήπεδα, ορυχεία, μεταλλεία και γενικά κάθε έκταση γης, την οποία η επιχείρηση έχει στην κυριότητα της. Ο λογαριασμός 10 καθώς και οι υπολογαριασμοί του (εκτός από 10.99 αντίθετος λογαριασμός) χρεώνονται με την αξία κτήσης⁵ της εδαφικής έκτασης και αντίστοιχα πιστώνεται ο λογαριασμός 38.00 «ταμείο».

11 «ΚΤΙΡΙΑ- ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΤΙΡΙΩΝ- ΤΕΧΝΙΚΑ ΕΡΓΑ» περιλαμβάνονται τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα που η επιχείρηση έχει στην κυριότητα της. Ο λογαριασμός 11 καθώς και οι υπολογαριασμοί του (εκτός από 11.99 αντίθετος λογαριασμός) χρεώνονται με την αξία κτήσης του κτιρίου και αντίστοιχα πιστώνεται ο λογαριασμός 38.00 «ταμείο».

11.01 «Κτίρια» είναι οικοδομικές κατασκευές, που για την κατασκευή τους χρησιμοποιούνται δομικά υλικά και προορίζονται για αποθήκες, κατοικίες ή οποιαδήποτε άλλη εκμετάλλευση της επιχείρησης.

⁵ Τιμή κτήσεως των εδαφικών εκτάσεων αποτελεί η αξία αγοράς, εκτιμήσεως εισφοράς κτλ. Η τιμή κτήσεως αυξάνεται με τις δαπάνες που γίνονται για μόνιμα έργα διαμορφώσεως όπως ισοπεδώσεις. Επίσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες για φόρους που αφορούν τον λογ. 16.14 « έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων», καθώς και οι δαπάνες για έργα που φθείρονται π.χ. περιφράξεις.

«Εγκαταστάσεις κτιρίων» αφορά κυρίως πρόσθετες εγκαταστάσεις της επιχείρησης, όπως ηλεκτρικές, μηχανολογικές, αποχετεύσεως κτλ, οι οποίες είναι συνδεδεμένες με το κτίριο, με τέτοιο τρόπο ώστε ο διαχωρισμός τους να μη προκαλεί βλάβη στις εγκαταστάσεις αλλά και στο κτίριο.

11.02-11.03 «Τεχνικά έργα» είναι μόνιμες τεχνικές κατασκευές με τις οποίες τροποποιείται το φυσικό περιβάλλον, έτσι ώστε να εξυπηρετούνται οι δραστηριότητες της επιχείρησης, όπως οι δρόμοι, πλατείες, περιφράξεις, γέφυρες κτλ.

12 «ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ- ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ- ΛΟΙΠΟΣ ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ» αφορά τα μηχανήματα, τις τεχνικές εγκαταστάσεις και κάθε μηχανολογικό εξοπλισμό που έχει η επιχείρηση στη διάθεση της και είναι εγκατεστημένα σε ακίνητα δικά της ή τρίτων, ή δεν είναι εγκατεστημένα σε ακίνητα, αλλά χρησιμοποιούνται για την εκμετάλλευση της επιχείρησης. Ο λογαριασμός 12 καθώς και οι υπολογαριασμοί του (εκτός από 12.99 αντίθετος λογαριασμός) χρεώνονται, σε περίπτωση αγοράς από την επιχείρηση με την αξία κτήσης του μηχανήματος και αντίστοιχα πιστώνεται ο λογαριασμός 38.00 «ταμείο» ή ο λογαριασμός 50 «ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ», αν η αγορά γίνεται επί πίστωση.

12.00 «Μηχανήματα» είναι μηχανολογικές κατασκευές, οι οποίες βρίσκονται εγκατεστημένες στην επιχείρηση και χρησιμοποιούνται για να επεξεργάζονται ή να μετασχηματίζουν υλικά αγαθά, καθώς και υπηρεσίες προς όφελος της.

12.01 «Τεχνικές εγκαταστάσεις» αφορά τεχνικές κατασκευές, οι οποίες δημιουργούνται για την εγκατάσταση μόνιμων μηχανημάτων, τέτοιες μπορεί να είναι υδραυλικές τηλεφωνικές κτλ εγκαταστάσεις.

12.06 «Λοιπός μηχανολογικός εξοπλισμός» παρακολουθείται ο μηχανολογικός εξοπλισμός, που δεν καταχωρείται σε άλλο λογαριασμό.

13 «ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ» αφορά τα κάθε είδους οχήματα όπως αυτοκίνητα, φορτηγά κτλ με τα οποία η επιχείρηση μεταφέρει ή μετακινεί το προσωπικό της, διάφορα υλικά αγαθά προς επεξεργασία, προϊόντα ή εμπορεύματα κτλ. Και σε αυτή την περίπτωση λογαριασμού έχουμε την χρέωση του με την αξία κτήσης του μεταφορικού μέσου, εκτός από τον υπολογαριασμό 13.99 που είναι αντίθετος λογαριασμός και αντίστοιχα πίστωση του λογαριασμού 38.00 «Ταμείο» αν η αγορά γίνεται της μετρητής ή του λογαριασμού 50 «ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ», αν η αγορά γίνεται επί πίστωση.

14 «ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ» σε αυτό το λογαριασμό παρακολουθούνται τα έπιπλα, τα σκεύη, οι μηχανές γραφείου, οι Η/Υ κτλ, τα

οποία η επιχείρηση έχει στη διάθεση της και με τα οποία διακοσμούνται τα καταστήματα, τα γραφεία, οι αποθήκες και γενικότερα κάθε κτιριακή εγκατάσταση της. Ο λογαριασμός 14 καθώς και οι υπολογαριασμοί του χρεώνονται με την αξία κτήσης των επίπλων και πιστώνεται αντίστοιχα ο λογαριασμός 38.00 «Ταμείο» αν η αγορά γίνεται της μετρητής ή ο λογαριασμός 50 «ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ», αν η αγορά γίνεται επί πίστωση.

15 «ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΥΠΟ ΕΚΤΕΛΕΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΕΣ ΚΤΗΣΕΩΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ» στο λογαριασμό αυτό παρακολουθούνται οι δαπάνες που δημιουργούνται όταν η επιχείρηση αναλαμβάνει να κατασκευάσει η ίδια τα κτίρια, μηχανήματα κτλ που χρειάζεται για τη σωστή λειτουργία της. Οπότε ο λογαριασμός 15 και οι υπολογαριασμοί (15.01 «Κτίρια-Εγκαταστάσεις κτιρίων- Τεχνικά έργα υπό εκτέλεση, 15.03 Μεταφορικά μέσα υπό εκτέλεση κτλ» του χρεώνονται όταν υπάρξουν έξοδα ιδιοπαραγωγής, ενώ πιστώνεται ο λογαριασμός 78 «ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ-ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΥΤΟΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ Ή ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΕΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ».

Εκτός των αγορών παγίων στοιχείων ενεργητικού, αποτελούν ιδιαίτερη περίπτωση εξόδων και οι υπολογαριασμοί του λογαριασμού **16 «ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ»**. Ο λογαριασμός **16** διακρίνεται σε ασώματες ακινητοποιήσεις και σε πολυετούς αποσβέσεις. Οι ασώματες ακινητοποιήσεις είναι ασώματα περιουσιακά στοιχεία που η επιχείρηση έχει στη διάθεσή της και τα οποία μπορούν να αποτελούν αντικείμενο συναλλαγής είτε από μόνα τους, είτε μαζί με την επιχείρηση. Τέτοια μπορεί να είναι δικαιώματα όπως διπλώματα ευρεσιτεχνίας ή πραγματικές καταστάσεις όπως η πελατεία.

Τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης είναι εκείνα που γίνονται για την ίδρυση και αρχική οργάνωση της επιχείρησης, τα έξοδα ίδρυσης μπορεί να αναφέρονται σε αμοιβές των δικηγόρων, συμβολαιογράφων και των λοιπών παραγόντων των νομικών διαδικασιών όπως χαρτόσημα παράβολα κ.λπ. Τα έξοδα εγκατάστασης περιλαμβάνουν τα έξοδα που γίνονται για να συγκροτηθεί η επιχείρηση σαν λειτουργικός οργανισμός, διοικητικός (ενοίκια γραφείων) και παραγωγικός (έξοδα που αφορούν την απόκτηση παγίων). Αυτού του είδους τα έξοδα εξυπηρετούν την επιχείρηση μέχρι τη σύσταση της και η απόσβεση τους μπορεί να γίνει μέσα στη χρήση ή διαδοχικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Πιο αναλυτικά οι υπολογαριασμοί της ομάδας 16 όσον αφορά τα έξοδα είναι:

16.10 «Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης» καταχωρούνται τα έξοδα καταρτίσεως και δημοσιεύσεως του καταστατικού των επιχειρήσεων εταιρικής μορφής, τα έξοδα δημόσιας προβολής της ιδρύσεως, της κάλυψης του

εταιρικού κεφαλαίου, της εκπόνησης τεχνικών, εμπορικών και οργανωτικών μελετών, καθώς και τα έξοδα διοικήσεως που πραγματοποιούνται μέχρι την έναρξη της εκμετάλλευσης.

16.11 «Έξοδα ερευνών ορυχείων-μεταλλείων-λατομείων» παρακολουθείται η αξία, π.χ., κτήσεως, των εξόδων αυτών, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην περίπτ. 6 της παρ. 2.2.104.

16.12 «Έξοδα λοιπών ερευνών» θεωρούνται τα έξοδα που γίνονται για έρευνες σε άλλους κλάδους και τομείς δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας, εκτός από τα ορυχεία-μεταλλεία-λατομεία.

16.13 «Έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων» παρακολουθούνται τα έξοδα που δημιουργούνται στην περίπτωση που η επιχείρηση αυξήσει το κεφάλαιό της.

16.14 «Έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων» σε αυτό το λογαριασμό παρακολουθούνται όλα τα έξοδα που γίνονται για την απόκτηση των ενσώματων ή ασώματων ακινητοποιήσεων, όπως π.χ. είναι ο φόρος μεταβιβάσεως, τα συμβολαιογραφικά έξοδα, κτλ, τα οποία, σύμφωνα με όσα ορίζονται στους οικείους λογαριασμούς των ακινητοποιήσεων, δεν προσauξάνουν το κόστος κτήσεώς τους.

16.15 «Συναλλαγματικές διαφορές από πιστώσεις και δάνεια για κτήσεις πάγιων στοιχείων» παρακολουθούνται σε υπολογαριασμούς κατά πίστωση ή δάνειο, οι διάφορες συναλλαγματικές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε ευρώ των πιστώσεων ή δανείων σε ξένο νόμισμα, που συνάπτονται ειδικά και μόνο για την αγορά, κατασκευή ή εγκατάσταση πάγιων στοιχείων της οικονομικής μονάδας,

16.16 «Διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών» παρακολουθούνται οι διαφορές από τη διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους.

16.17 «Έξοδα αναδιοργανώσεως» Θεωρούνται τα έξοδα μελετών οικονομικής, εμπορικής, τεχνικής και διοικητικής αναδιοργανώσεως ριζικού χαρακτήρα με τα οποία επιδιώκεται κάλυψη νέων αναγκών που προκύπτουν από το μέγαλωμα της οικονομικής μονάδας σαν αποτέλεσμα σημαντικών επεκτάσεων του παραγωγικού της δυναμικότητας ή αλλαγών στην οργανωτική της δομή ή ριζικών μεταβολών στη εμπορική της δραστηριότητα.

16.18 «Τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου» θεωρούνται οι τόκοι μόνο της κατασκευαστικής περιόδου, πιστώσεων ή δανείου τα οποία χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κτήσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων

16.19 «Λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» παρακολουθούνται τα έξοδα εκείνα που δεν εντάσσονται σε μία από τις προηγούμενες κατηγορίες των λογαριασμών 16.10-16.18, π.χ. η αναπόσβεστη αξία κτιρίου σε περίπτωση κατεδαφίσεώς του

16.90 «Έξοδα μετεγκατάστασεως της επιχείρησης»

16.98 «Προκαταβολές κτήσεως ασώματων ακινητοποιήσεων» παρακολουθούνται οι προκαταβολές που δίνονται για το λόγο αυτό

2.2.1.2 Λογιστικός χειρισμός δαπανών ομάδας 1

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ:

Παράδειγμα αγοράς παγίου στοιχείου

Η επιχείρηση Αντωνίου Α.Ε. αγόρασε από υποκατάστημα του προμηθευτή Ψ της 14/10/2011 έναν Η/Υ acer προς 1200 € καθώς και ένα εκτυπωτικό μηχάνημα Epson προς 500 € με επιπλέον ΦΠΑ 23%. Η αγορά έγινε της μετρητής Τ-ΔΑ Νο 336. Η λογιστική εγγραφή είναι η παρακάτω:

1	14/10/11	
14	ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ	1700
14.03	Η/Υ και ηλεκτρονικά συγκροτήματα	1700
14.03.00	Η/Υ acer	1200
14.03.01	Εκτυπωτικό μηχάνημα Epson	500
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ	391
54.00	Φόρος προστιθέμενης αξίας	
54.00.28	Φ.Π.Α. Εισροών/ Παγίων στοιχείων	391
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	2091
50.00	Προμηθευτές εσωτερικού	
50.00.01	Υποκατάστημα προμηθευτή Ψ Τ-ΔΑ Νο 336 με πίστωση	2091

και κατά την εξόφληση του Τ-ΔΑ Νο 336 γίνεται η παρακάτω εγγραφή⁶

⁶ στην περίπτωση που η εξόφληση γίνει την ίδια μέρα, αν η μέρα είναι διαφορετικά τότε στη θέση του do θα μπει η ημερομηνία εξόφλησης

2	do		
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		2091
50.00	Προμηθευτές εσωτερικού		
50.00.01	Υποκατάστημα προμηθευτή Ψ	2091	
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		2091
38.00	Ταμείο	2091	
	Εξόφληση Τ-ΔΑ Νο 336		

Παράδειγμα λογαριασμού 16

Η επιχείρηση Αντωνίου Α.Ε. ιδρύθηκε στις 1/6/2011 και τα έξοδα ίδρυσης της πρώτης εγκατάστασης ανήλθαν στα 4500€. Η επιχείρηση έχει δυο εταίρους τον Α και Β. Οι δύο εταίροι έχουν ίδιο ποσοστό συμμετοχής στα αποτελέσματα και στο κεφάλαιο της επιχείρησης. Η λογιστική εγγραφή που θα γίνει είναι:

1	1/6/11		
16	ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ		4500
16.10	Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης		
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		4500
33.07	Δοσοληπτικοί λ/σμοί εταίρων		
33.07.00	Εταίρος Α (4500×50%=2250)	2250	
33.07.01	Εταίρος Β (4500×50%=2250)	2250	
	Λογισμός των εξόδων ίδρυσης		

2.2.2 ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΟΜΑΔΑΣ 2:

2.2.2.1 Ανάλυση λογαριασμών αποθεμάτων

Ο λογαριασμός των αποθεμάτων που δημιουργεί κόστος για την επιχείρηση είναι οι αγορές που κάνει η επιχείρηση. Οι αγορές αυτές μπορεί να αφορούν εμπορεύματα στην περίπτωση της μεταπώλησης και σε περίπτωση που η επιχείρηση χρησιμοποιεί τα αποθέματα για την παραγωγή νέων προϊόντων αφορούν αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, αναλώσιμων υλικών κ.λπ. Για την απόκτηση των αγοραζόμενων υλικών δημιουργείται ένα κόστος κτήσης για την επιχείρηση, το οποίο περιλαμβάνει την τιμολογιακή αξία των εμπορευμάτων-υλικών που αγοράζει η επιχείρηση καθώς και τα ειδικά έξοδα αγοράς

$$\text{Κόστος κτήσεως υλικών} = \text{Τιμολογιακή αξία} + \text{Ειδικά έξοδα αγοράς}$$

Η **τιμολογιακή αξία**, είναι η αξία που αναγράφεται στα τιμολόγια αγοράς μειωμένη σε περίπτωση που χορηγούνται εκπτώσεις από τους προμηθευτές και απαλλαγμένη από τα ποσά των φόρων και τελών.

Τα ειδικά έξοδα αγορών, είναι τα άμεσα έξοδα αγοράς που γίνονται μέχρι την παραλαβή και αποθήκευση του αγαθού, τέτοια συνήθως είναι οι φόροι – τέλη εισαγωγής καθώς και τα έξοδα μεταφοράς και παραλαβής των σχετικών ειδών. Τα ειδικά έξοδα αγοράς αποτελούν έξοδα που είναι συνδεδεμένα κατά τρόπο εμφανή και αδιαμφισβήτητο με την απόκτηση του συγκεκριμένου είδους, δηλαδή αν δεν γινόταν η αγορά δεν θα δημιουργούνται και τα ειδικά έξοδα αγοράς. Σε περίπτωση που τα αποθέματα εισάγονται από το εξωτερικό τότε στα ειδικά έξοδα αγοράς περιλαμβάνεται και η αξία των αποθεμάτων μετατρεμμένη σε ευρώ.

Η αξία σε ευρώ υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας διακανονισμού της αξίας. Η ημέρα διακανονισμού της αξίας συμπίπτει με την ημερομηνία που προεμβάσματος, για όλο ή μέρος της αξίας, με την ημερομηνία του προεμβάσματος. Σε περίπτωση που στην εισαγωγή δεν μεσολαβεί τράπεζα, η αξία σε ευρώ υπολογίζεται με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος της ημέρας παραλαβής των υλικών.

Τα ειδικά έξοδα αγοράς καταχωρούνται κατευθείαν στον αρμόδιο υπολογαριασμό αγορές χρήσης των λογαριασμών 20 «Εμπορεύματα», 24 «Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες – Υλικά Συσκευασίας», 25 «Υλικά Συσκευασίας», 26 «Ανταλλακτικά Παγίων Στοιχείων»

Πιο αναλυτικά οι υπολογαριασμοί της ομάδας 2 όσον αφορά τις αγορές είναι:

20 «Εμπορεύματα» είναι τα υλικά αγαθά, τα οποία αποκτά η επιχείρηση με απώτερο σκοπό να τα μεταπωλήσει στην κατάσταση που αποκτήθηκαν. Ο λογαριασμός εμπορεύματα χρεώνεται με τα αρχικά αποθέματα και τις αγορές χρήσης, πιστώνονται με τις εκπτώσεις και τις επιστροφές αγορών στην τιμολογιακή αξία.

Ειδικές περιπτώσεις του λογαριασμού:

- Ο επιχειρηματίας να αποσύρει εμπορεύματα με δική του χρήση, τότε χρεώνεται ο λογαριασμός 33.07 «ατομικός λογαριασμός επιχειρηματία» και πιστώνεται ο λογαριασμός 78.10 «Έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων».
- Ο επιχειρηματίας να παραχωρήσει σε είδος αποθέματα στο προσωπικό του, τότε χρεώνεται ο 60.02 «Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού» και πιστώνεται 78.10 «Έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων»
- Στην περίπτωση που λαμβάνονται τιμολόγια και οι αγορές εμπορευμάτων δεν έχουν παραληφθεί αλλά έχουν φορτωθεί για λογαριασμό της επιχείρησης, τότε χρεώνεται ο 36.02 «Αγορές υπό παραλαβή» και πιστώνεται ο λογαριασμός του προμηθευτή»

- Σε περίπτωση που παραληφθούν τα εμπορεύματα και δεν έχει παραληφθεί το τιμολόγιο, τότε χρεώνεται ο λογαριασμός αγορές χρήσης και πιστώνεται ο λογαριασμός 56.02 «Αγορές υπό τακτοποίηση».

24 «Πρώτες και βοηθητικές ύλες – υλικά συσκευασίας»

Πρώτες ύλες: είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η επιχείρηση με σκοπό τη βιομηχανική επεξεργασία ή συναρμολόγησή τους για την παραγωγή ή κατασκευή προϊόντων π.χ. το γάλα που χρησιμοποιείται για την παραγωγή γιαουρτιού. Διακρίνονται σε κύριες και δευτερεύουσες ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους το κόστος παραγωγής και αποτελούν ένα σημαντικό μέρος του συνολικού κόστους, καθώς επιβαρύνουν με άμεσο τρόπο το κόστος των παραγόμενων προϊόντων.

Βοηθητικές ύλες: είναι τα υλικά αγαθά που είναι αναγκαία για την επεξεργασία πρώτων υλών και δεν μεταβάλουν από φυσική άποψη το τελικό προϊόν π.χ. αρωματικές και χρωστικές ύλες καθώς και φρούτα που προσδίδουν στο γιαούρτι μια γλυκιά γεύση και άρωμα.

Υλικά συσκευασίας: είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η επιχείρηση προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για την συσκευασία των προϊόντων της, έτσι ώστε το προϊόν να πάρει την τελική μορφή πώλησης στην αγορά.

25 « Αναλώσιμα υλικά» είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η επιχείρηση που κύριο σκοπό έχουν την ανάλωση τους για την συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της επιχείρησης.

26 «Ανταλλακτικά παγίων στοιχείων» είναι τα υλικά αγαθά που αποκτά η επιχείρηση για την συντήρηση και επισκευή του πάγιου εξοπλισμού της.

28 «Είδη συσκευασίας» είναι τα υλικά μέσα που χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση για την συσκευασία των εμπορευμάτων ή προϊόντων της, τα οποία παραδίδονται στους πελάτες μαζί με το περιεχόμενο τους τα είδη συσκευασίας είναι επιστρεπτά ή μη επιστρεπτά, ανάλογα με την συμφωνία που έγινε μεταξύ της επιχείρησης και του πελάτη κατά τη διάρκεια της πώλησης.

2.2.2.2. Λογιστικός χειρισμός ομάδας 2

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:

Η επιχείρηση Αντωνίου Α.Ε. της 15/7/2011 κάνει αγορές εμπορευμάτων είδους Α' αξίας 2000€ με επιπλέον Φ.Π.Α. 23% από το προμηθευτή της Χ επί πιστώσει. Η λογιστική εγγραφή των παραπάνω είναι:

1	15/7/11		
20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		2000
20.01	Αγορές χρήσης		
20.01.00	» είδους Α'	2000	
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		460
54.00	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας		
54.00.20	Φ.Π.Α. Αγορών 23% (2000×23%=460)	460	
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		2460
50.00	Προμηθευτές εσωτερικού		
50.00.00	Προμηθευτής Χ		
	Αγορά εμπορευμάτων είδους Α από προμηθευτή Χ		

Η αξία των εμπορευμάτων θα εξοφληθεί από την επιχείρηση την ημερομηνία που έχει συμφωνηθεί με τον προμηθευτή (15/8/2011), στη περίπτωση όμως που η αγορά γινόταν της μετρητοίς τότε θα πρέπει να γίνει και η παρακάτω εγγραφή:

1	15/8/11		
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		2460
50.00	Προμηθευτές εσωτερικού		
50.00.00	Προμηθευτής Χ		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		2460
38.00	Ταμείο		
38.00.00	Μετρητά		
	Εξόφληση αγοράς εμπορευμάτων είδους Α από προμηθευτή Χ.		

Ανάλογες εγγραφές γίνονται για τους λογαριασμούς 24, 25,26,28 στη περίπτωση που η επιχείρηση προβαίνει σε αγορά για την απόκτηση τους.

2.2.3 ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΟΜΑΔΑΣ 6:

2.2.3.1 Ανάλυση λογαριασμών οργανικών εξόδων κατά είδος

Λογαριασμός 60 «Αμοιβές και έξοδα προσωπικού»

Στο λογαριασμό **60** καταχωρούνται όλα τα έξοδα της επιχείρησης που αφορούν την απασχόληση του προσωπικού της. Το προσωπικό που απασχολείται με την επιχείρηση πρέπει να έχει υπογράψει σύμβαση μισθώσεως εργασίας και πιο αναλυτικά στους λογαριασμούς:

60.00 «Αμοιβές εμμίσθου προσωπικού» καταχωρούνται κάθε είδους αμοιβές σε έμμισθο προσωπικό.

60.01 «Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού» καταχωρούνται κάθε είδους αμοιβές από την επιχείρηση σε ημερομίσθιο προσωπικό. Επίσης καταχωρούνται και οι αποδοχές που καταβάλλονται σε διευθυντές, γενικούς διευθυντές και μέλη του διοικητικού συμβουλίου σε περίπτωση ανωνύμων εταιριών (Α.Ε.). Συνήθως, τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου για τις παρεχόμενες προς την εταιρεία υπηρεσίες, διάφορες αμοιβές, οι οποίες πολλές φορές προβλέπονται από το καταστατικό είτε με τη μορφή της μηνιαίας αποζημίωσης είτε με τη μορφή της συμμετοχής στα κέρδη, είτε και με τις δυο μορφές. Ο νόμος 2190/20 στο αρθ. 24 διακρίνει τα παρακάτω είδη αμοιβών:

Αμοιβή βάση ειδικής σχέσης μίσθωσης εργασίας ή εντολή⁷, η οποία αναφέρεται στις αμοιβές(μισθούς) που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. που παρέχουν στη Α.Ε πέραν από τα κύρια καθήκοντα τους βάση ειδικής σχέσης μίσθωσης εργασίας. Διακρίνονται σε:

- Αμοιβές μελών Δ.Σ. θεωρούμενες ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 περιπτ. στ του αρθ. 28 του Κ.Φ.Ε. που έχουν ισχύ από 30/6/92, ο μισθός που καταβάλλεται από τη εταιρεία στα μέλη του Δ.Σ. και ανεξάρτητα αν είναι μέτοχοι αυτής με οποιοδήποτε ποσοστό συμμετοχής στο κεφαλαίο της, για τις υπηρεσίες που παρέχουν στην εταιρεία, βάση ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής εφόσον αυτά είναι ασφαλισμένα σε οποιονδήποτε εκτός του ΙΚΑ οργανισμό ή ταμείο (ΤΣΜΕΔΕ, ΟΑΕΕ κλπ.) για την συνταξιοδότηση των και όχι ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, θεωρείτε ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.
- Αμοιβές μελών Δ.Σ. θεωρούμενες ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Αν τα μέλη του Δ.Σ. παρέχουν υπηρεσίες βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολή στη εταιρεία και είναι ασφαλισμένα για τις υπηρεσίες τους αυτές στο ΙΚΑ με πλήρη ασφαλιστική κάλυψη, τότε η μισθοί τους αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Επίσης τα μέλη του Δ.Σ. παράλληλα με τη ασφάλιση που έχουν στο ΤΑΕ ή ΟΑΕΕ ή σε οποιαδήποτε άλλο ασφαλιστικό Οργανισμό ή Ταμείο έχουν ασφαλιστεί με πλήρη ασφαλιστική κάλυψη και στο ΙΚΑ, γιατί αυτό επιβάλλεται από τη νομοθεσία για τη θέση που κατέχουν, οι μισθοί που λαμβάνουν αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν επιβαρύνεται με τέλη χαρτοσήμου.
- Αμοιβές Μελών Δ.Σ. θεωρούμενες ως εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα. Οι ελεύθεροι επαγγελματίες (Φοροτεχνικοί Σύμβουλοι, Μηχανικοί, Δικηγόροι, Οικονομολόγοι κλπ.) που συμμετέχουν στο Δ.Σ. και προσφέρουν τις υπηρεσίες τους στη εταιρεία ως σύμβουλοι, μηχανικοί, δικηγόροι, οικονομολόγοι κλπ., εκτός από τις συνεδριάσεις του Δ.Σ., βάση ειδικής σχέσης μίσθωσης εργασίας ή εντολής και

⁷ Ηλιόκαυτος Δημήτριος, 2007, « Πρακτικός οδηγός Ανωνύμων εταιριών », εκδόσεις Ηλιόκαυτος, Αθήνα

αμείβονται για τις υπηρεσίες τους αυτές με πάγια αντιμισθία ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο υποχρεούνται να εκδίδουν για τις αμοιβές αυτές απόδειξη παροχής υπηρεσιών. Οι εν λόγω αμοιβές θεωρούνται για τους δικαιούχους εισοδήματα από ελεύθερα επαγγέλματα.

Αμοιβές που ορίζονται ή όχι από το καταστατικό⁸, αφορούν τις αμοιβές που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. χωρίς να προβλέπονται από το νόμο, από σύμβαση ή από καταστατικό. Διακρίνονται σε:

- Αμοιβές Μελών Δ.Σ. που ορίζονται από το Καταστατικό της εταιρείας. Στη περίπτωση που το καταστατικό της εταιρείας καθορίζει αμοιβή ή αποζημίωση με η μορφή εξόδων παράστασης, για τα μέλη του Δ.Σ., αυτή βαρύνει την εταιρεία ακόμη και όταν δεν έχει κέρδη. Η αμοιβή αυτή πρέπει να είναι ορισμένη και όχι αόριστη η δε κατανομή της αν δεν αναφέρεται στο Καταστατικό, γίνεται από τη Γενική Συνέλευση και είναι δυνατόν να είναι άνιση μεταξύ των μελών του. Οι αμοιβές αυτές συνήθως καταβάλλονται στους δικαιούχους στο τέλος κάθε μήνα, μπορεί όμως να πραγματοποιείται και στο τέλος του εξαμήνου ή ακόμα και σε κάθε συνεδρίαση, απαιτούν δε ειδική έγκριση από τη Γενική Συνέλευση και την έκκριση του Ισολογισμού. (Οι αμοιβές αυτές καταχωρούνται στο λογ. 61.01.00)
- Λοιπές αμοιβές μελών Δ.Σ. που δεν ορίζονται από το καταστατικό της εταιρείας. Οι αμοιβές ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. χωρίς νόμιμη ή Συμβατική υποχρέωση και δεν προβλέπονται από το καταστατικό της εταιρείας αλλά κατόπιν απόφασης του Δ.Σ. της εταιρείας βαρύνουν τα οικονομικά αποτελέσματα αυτής, μόνο αν έχουν εγκριθεί από την Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων κατά την έγκριση του Ισολογισμού.

Αμοιβές μελών Δ.Σ. από τα κέρδη της χρήσης. Σύμφωνα με τις διατάξεις τις παρ. 1 του αρθ. 24 του Κ.Ν. 2190/20, κάθε αμοιβή που χορηγείται στα μέλη του Δ.Σ. από τα κέρδη της χρήσης, πρέπει να αντλείται από το υπόλοιπο των καθαρών κερδών μετά τη αφαίρεση των ζημιών προηγούμενων χρήσεων, του τακτικού αποθεματικού, του πρώτου μερίσματος και του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Ο νόμος δεν ορίζει ότι στα μέλη του Δ.Σ. πρέπει να παρέχεται οπωσδήποτε αμοιβή από τα κέρδη αλλά ούτε δημιουργεί και σχετικά δικαιώματα σ' αυτούς, ούτε θέτει και σχετικό όριο. Επίσης ο νόμος δεν προσδιορίζει τον τρόπο και το είδος της παροχής στους συμβούλους, όμως μπορεί να ορίζει το ποσοστό ή ορισμένο ποσό ή τις μηνιαίες, εξαμηνιαίες ή κατά συνεδρίαση χορηγούμενες σε αυτό παροχές. Και τέλος ο νόμος δεν καθορίζει την κατανομή της αμοιβής μεταξύ των μελών του Δ.Σ., αν και το Καταστατικό δεν το ορίζει, η κατανομή μπορεί να γίνει κατά ισομοιρία ή και

⁸ Ηλιόκαυτος Δημήτριος, 2007, « Πρακτικός οδηγός Ανωνύμων εταιριών », εκδόσεις Ηλιόκαυτος, Αθήνα

κατά άνισα μερίδια, με απόφαση της Γ.Σ. των μετόχων και τη συνήθη απαρτία και πλειοψηφία αυτής κατά τη έγκριση του Ισολογισμού.

60.02 «Παρεπόμενες αποδοχές και έξοδα προσωπικού» καταχωρούνται τα ποσά που αντιπροσωπεύουν εκτός από τις αμοιβές και τις εργοδοτικές εισφορές, παροχές και έξοδα που πραγματοποιούνται για το προσωπικό της επιχείρησης.

60.03 «Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού»

60.04 «Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού» καταχωρούνται τα ποσά των εργοδοτικών εισφορών και λοιπόν επιβαρύνσεων που αναλογούν στις αποδοχές που καταβάλλονται στο έμμισθο και ημερομίσθιο προσωπικό της επιχείρησης.

60.05 «Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία» καταχωρούνται οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από την επιχείρηση στο προσωπικό της που αποχωρεί από την υπηρεσία. Αυτό μπορεί να συμβεί στις περιπτώσεις όπου καταγγέλλεται η σύμβαση εργασίας ή λόγου συμπληρώσεως του χρόνου συνταξιοδοτήσεως.

Λογαριασμός 61 «Αμοιβές και έξοδα τρίτων»

Στο λογαριασμό **61** καταχωρούνται οι αμοιβές που καταβάλλονται από την επιχείρηση για εργασίες τρίτων π.χ. ελεύθεροι επαγγελματίες οι οποίοι δεν συνδέονται μ' αυτή με σχέση εξαρτημένης εργασίας πιο αναλυτικά στους λογαριασμούς:

61.00 «Αμοιβές και έξοδα ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος» παρακολουθούνται οι αμοιβές π.χ. λογιστή

61.01 «Αμοιβές και έξοδα μη ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος» παρακολουθούνται οι αμοιβές π.χ. ηλεκτρολόγου

61.02 «Δαπάνες προμήθειας τρίτων»

61.98 «Λοιπές αμοιβές τρίτων» καταχωρούνται τα ποσά που καταβάλλονται σε τρίτους από την επιχείρηση για την παραχώρηση της χρήσης π.χ. διπλώματα ευρεσιτεχνίας.

Λογαριασμός 62 «Παροχές τρίτων»

Στους υπολογαριασμούς **62** καταχωρούνται:

- Το αντίτιμο των παροχών κοινής ωφέλειας π.χ. ηλεκτρικό ρεύμα, ύδρευση παραγωγικής διαδικασίας, τηλεφωνικά κλπ.
- Τα ενοίκια μισθώσεως παγίων στοιχείων εκτός από εκείνα που αφορούν στέγαση προσωπικού, τα οποία καταχωρούνται στο λογ. 60.02.01 «Εξοδα στεγάσεως»
- Τα κάθε μορφής ασφάλιστρα εκτός από εκείνα που αφορούν ασφάλειες προσωπικού, τα οποία καταχωρούνται στο λογ. 60.02.06 «Ασφάλιστρα προσωπικού» καθώς και εκείνα που αφορούν ασφάλειες μεταφοράς των αγοραζόμενων ειδών.
- Τα κάθε είδους αποθήκευτρα.
- Το κόστος επισκευής και συντήρησης παγίων και λοιπών στοιχείων ενεργητικού που γίνονται από τρίτους.
- Οι κάθε είδους λοιπές παροχές τρίτων.

Λογαριασμός 63 «Φόροι- Τέλη»

Στους υπολογαριασμούς **63** καταχωρούνται όλοι οι φόροι και τα τέλη που βαρύνουν την επιχείρηση στους οποίους περιλαμβάνονται οι:

- Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος
- Εισφορά ΟΓΑ φόρου εισοδήματος
- Τέλη συναλλαγματικών, δανείων και λοιπών πράξεων
- Φόροι-Τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων
- Δημοτικοί Φόροι-Τέλη
- Φόροι-Τέλη προβλεπόμενα από διεθνείς οργανισμούς
- Λοιποί Φόροι-Τέλη
- Διάφοροι Φόροι-Τέλη.

Οι Φόροι που δεν περιλαμβάνονται στο λογαριασμό αυτό είναι:

- ❖ Φόρος εισοδήματος ο οποίος σαν αφαιρετικό στοιχείο των ετησίων κερδών καταχωρείται στο λογ. 88.08 «Φόρος εισοδήματος» εκτός αν πρόκειται για ποσά παρακρατημένου και μη συμψηφιζόμενου φόρου εισοδήματος τα οποία καταχωρούνται στον υπολογαριασμό του 63.00 «Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος».
- ❖ Τους φόρους προηγούμενων χρήσεων, οι οποίοι καταχωρούνται στον λογ. 81.00.00 «Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις».
- ❖ Το χαρτόσημο μισθοδοσίας, που καταχωρείται, στους οικείους υπολογαριασμούς.

- ❖ Το χαρτόσημο συμβάσεων δανείων και χρηματοδοτήσεων, που καταχωρείται στο λογ. 65.07 «Ειδικός φόρος τραπεζικών εργασιών συμβάσεων δανείων και χρηματοδοτήσεων».
- ❖ Τους δασμούς και γενικά τους φόρους επί των αγορών οι οποίοι καταχωρούνται στους λογαριασμούς αποθεμάτων της ομάδας 2, όταν αφορούν αγορές αποθεμάτων και στους λογαριασμούς της ομάδας 1 όταν αφορούν αγορές πάγιων στοιχείων.

Λογαριασμός 64 «Διάφορα Έξοδα»

Στο λογαριασμό **64** καταχωρούνται όλα τα κατ' είδους οργανικά έξοδα που δεν καταχωρούνται σε οποιοδήποτε άλλο λογαριασμό της ομάδας 6, πιο αναλυτικά στους λογαριασμούς:

64.00 «Έξοδα μεταφορών» καταχωρούνται τα έξοδα κινήσεως (καύσιμα, λιπαντικά, διόδια) των μεταφορικών μέσων που η επιχείρηση έχει την κυριότητα τους. Εκτός από την περίπτωση που τα μεταφορικά μέσα ανήκουν σε τρίτους και είναι μισθωμένα από την επιχείρηση, τα ενοίκια που καταβάλλονται καταχωρούνται στο λογαριασμό 62.04.03 «Ενοίκια μεταφορικών μέσων».

64.01 «Έξοδα ταξιδιών» καταχωρούνται τα έξοδα ταξιδιών εκτός από τα έξοδα διατροφής ή διανυκτέρευσης κλπ. του έμμισθου προσωπικού τα οποία καταχωρούνται στο λογ. 60.00.11 «Αμοιβές εκτός έδρας».

64.02 «Έξοδα προβολής και διαφημίσεως» καταχωρούνται τα έξοδα διαφήμισης σε εφημερίδες ραδιόφωνο, τηλεόραση καθώς και στον κινηματογράφο.

64.03 «Έξοδα Εκθέσεων-Επιδείξεων» καταχωρούνται τα κάθε είδους έξοδα συμμετοχής σε εκθέσεις εμπορικές και άλλες, όπου εκθέτονται τα αγαθά που προορίζονται για πώληση.

64.04 «Ειδικά έξοδα προωθήσεως εξαγωγών» καταχωρούνται τα ποσά που καταβάλλονται από την επιχείρηση σύμφωνα με τις ειδικές διατάξεις που ισχύουν από την νομοθεσία.

64.07 «Έντυπα και γραφική ύλη» καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση για εκτύπωση και αγορά εντύπων για υλικά που προορίζονται για πολλαπλές εκτυπώσεις. Είτε αυτά βρίσκονται στις εγκαταστάσεις τις επιχείρησης, είτε σε τρίτους.

64.08 «Υλικά άμεσης αναλώσεως» καταχωρούνται τα διάφορα αναλώσιμα υλικά τα οποία κατά την αγορά τους δεν εισάγονται στις αποθήκες.

64.10 «Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων» καταχωρούνται τα κάθε είδους μορφής έξοδα που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση για την αγορά, πώληση και γενικά διαχείριση των συμμετοχών και χρεογράφων.

64.12 «Διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων» καταχωρούνται οι ζημιές που πραγματοποιούνται από την πώληση συμμετοχών και χρεογράφων.

64.98 «Διάφορα έξοδα» καταχωρούνται τα έξοδα που δεν είναι δυνατόν να ενταχθούν σε οποιοδήποτε άλλο δευτεροβάθμιο λογαριασμό του 64.

Λογαριασμός 65 «Τόκοι και συναφή έξοδα»

Στο λογαριασμό **65** καταχωρούνται οι τόκοι των ξένων κεφαλαίων, εκτός από τους τόκους των δανείων για απόκτηση παγίων στοιχείων που αφορούν κατασκευαστική περίοδο. Πιο αναλυτικά στους λογαριασμούς

65.00 – 65.06 «Τόκοι και έξοδα δανείων-υποχρεώσεων και χρηματοδοτήσεων» στους οποίους καταχωρούνται οι τόκοι και τα συναφή με αυτούς έξοδα που αναφέρονται στο χρηματοοικονομικό κύκλωμα της επιχείρησης. Επίσης καταχωρούνται και οι προμήθειες που συνυπολογίζονται με τους τόκους, καθώς και τα κάθε είδους παρεπόμενα με τους τόκους έξοδα.

65.09 «Παροχές σε ομολογιούχους επί πλέον τόκους» καταχωρούνται οι τυχόν πρόσθετες παροχές που δίνονται σε κατόχους ομολογιών που η επιχείρηση έχει εκδώσει.

65.98 «Λοιπά συναφή με τις χρηματοδοτήσεις έξοδα» καταχωρούνται όλα τα έξοδα που αφορούν το χρηματοοικονομικό κύκλωμα και δεν εντάσσονται σε κανέναν από τους λοιπούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 65.

Λογαριασμός 66 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ»

Μια επιχείρηση μπορεί να έχει στην κυριότητα της πάγιας περιουσίας στοιχεία τα οποία παραμένουν ως στοιχείο του ενεργητικού της επιχείρησης παραπάνω από ένα χρόνο ή από μια διαχειριστική χρήση. Τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία διακρίνονται σε αυτά που η ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους είναι περιορισμένη όπως τα μηχανήματα και σε αυτά που η ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους είναι απεριόριστη όπως τα οικόπεδα.

Ως ωφέλιμη διάρκεια ζωής ενός παγίου στοιχείου ορίζεται η χρονική περίοδος κατά την οποία υπολογίζεται ότι το αποσβέσιμο στοιχείο θα

χρησιμοποιηθεί παραγωγικά, από την επιχείρηση. Η ωφέλιμη διάρκεια ζωής μπορεί να θεωρηθεί και η ολική ποσότητα παραγωγής μπορεί να ή το ολικό έργο που αναμένεται να επιτύχει η επιχείρηση από τη χρησιμοποίηση του παγίου στοιχείου.

Επομένως απόσβεση είναι η χρονική κατανομή της αποσβέσεως αξίας του παγίου περιουσιακού στοιχείου, που υπολογίζεται με βάση τη ωφέλιμη διάρκεια ζωής του και ανακόλουθα, η λογιστική απεικόνιση και καταλογισμός της σε κάθε χρήση. Έτσι επέρχεται μείωση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης η οποία μείωση μπορεί να οφείλεται:

- ❖ Στη χρήση ή τη λειτουργική φθορά όπου το πάγιο φθείρεται κατά τη διάρκεια της χρήσης στην παραγωγική διαδικασία.
- ❖ Την χρονική πάροδο του χρόνου η χρονική φθορά, όπου οφείλεται στο γεγονός ότι όλα τα πάγια στοιχεία έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής .
- ❖ Την οικονομική απαξίωση, η οποία οφείλεται στις συνεχείς επιστημονικές και τεχνολογικές εξελίξεις.

Οι αποσβέσεις μπορούν να διακριθούν σε τακτικές, όπου υπολογίζονται σε κάθε χρήση και βαρύνουν το λειτουργικό κόστος της επιχείρησης, η απόσβεση θεωρείται ως δαπάνη και η οποία δαπάνη ενσωματώνεται στο κόστος των αγαθών. Η άλλη διάκριση της απόσβεσης είναι σε πρόσθετες, οι οποίες βαρύνουν το αποτέλεσμα της χρήσης απευθείας. Πρόκειται ουσιαστικά για έκτακτες ή πρόσθετες αποσβέσεις που παρακολουθούνται από το λογ. 85.

Οι τακτικές αποσβέσεις μπορούν να υπολογισθούν με τις παρακάτω μεθόδους:

- 1) Μέθοδος της σταθερής απόσβεσης: με τη μέθοδο αυτή η απόσβεση υπολογίζεται για όλες τις χρήσεις με σταθερό συντελεστή % πάνω στην τιμή του παγίου στοιχείου, αφού αφαιρεθεί η υπολειμματική αξία.
- 2) Μέθοδος της φθίνουσας απόσβεσης: Με τη μέθοδο αυτή, το ποσό της ετήσιας απόσβεσης είναι διαφορετικό και μειώνεται με την πάροδο του χρόνου. Ο συντελεστής απόσβεσης είναι σταθερός, αλλά η απόσβεση υπολογίζεται πάνω στην παρούσα αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου.
- 3) Μέθοδος της αύξουσας απόσβεσης: Κατά τη μέθοδο αυτή ο συντελεστής απόσβεσης αυξάνεται κάθε έτος. Αυτό συμβαίνει γιατί η απόσβεση περιλαμβάνει τον τόκο που μπορούσε να αποδώσει το ποσό που δεσμεύτηκε στο αποσβέσιμο πάγιο στοιχείο.
- 4) Μέθοδος της λειτουργικής απόσβεσης: είναι μια μέθοδος απόσβεσης που εφαρμόζεται στα πάγια στοιχεία, τα οποία έχουν άμεση σχέση με την παραγωγή. Υπολογίζεται από τους παρακάτω τύπους:
 - Σύμφωνα με τις προϋπολογιστικές συνολικές ώρες λειτουργίας των παγίων

$$\text{Απόσβεση χρήσης} = \frac{\text{Αποσβεστέα Αξία} \cdot \Omega \text{ρες λειτουργίας χρήσης}}{\text{Προϋπολογιστικές συνολικές ώρες λειτουργίας}}$$

- Σύμφωνα με τις συνολικές μονάδες παραγωγής του παγίου μέχρι να εξαντληθεί η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του

$$\text{Απόσβεση χρήσης} = \frac{\text{Αποσβεστέα Αξία} \times \text{Μονάδες Παραγωγής Χρήσης}}{\text{Προϋπολογιστικές Συνολικές Μονάδες Παραγωγής}}$$

- 5) Μέθοδος της παλινδρομούσας: απόσβεσης με τη μέθοδο αυτή η απόσβεση υπολογίζεται τότε με μειωμένο το συντελεστή απόσβεσης ή αυξημένο και αποτελεί παραλλαγή της λειτουργικής μεθόδου.
- 6) Μέθοδος της αποτίμησης: κατά τη μέθοδο αυτή γίνονται αποτιμήσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων στην αρχή και στο τέλος κάθε χρήσης. Η διαφορά των αποτιμήσεων αυτών λογίζεται ως απόσβεση. Υπάρχει όμως και η περίπτωση να υπάρξουν ανατιμήσεις και αντί για απόσβεση η επιχείρηση έχει ωφέλειες.

Τέλος ο κύριος σκοπός των αποσβέσεων είναι η επανάκτηση της αγοραστικής αξίας του παγίου στοιχείου για το οποίο η επιχείρηση έχει κάνει την επένδυση. Επίσης αποσβέσεις υπολογίζονται και στην περίπτωση που η επιχείρηση πουλήσει τα πάγια περιουσιακά στοιχεία για τα οποία υπολογίζονται αποσβέσεις από την επιχείρηση.

Λογαριασμός 68 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως»

Στο λογαριασμό **68** καταχωρούνται οι δαπάνες για προβλέψεις κινδύνων εκμετάλλευσης. Ποιο απλά οι προβλέψεις αυτές δημιουργούνται έτσι ώστε να καλύψουν τα έξοδα της χρήσης που μπορεί να πραγματοποιηθούν μετά τον υπολογισμό των προβλέψεων. Πιο αναλυτικά στους λογαριασμούς:

68.00 «Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου και την υπηρεσία» καταχωρείται το ύψος της αποζημίωσης του προσωπικού λόγω απολύσεως, συνταξιοδοτήσεως κλπ. το οποίο είναι ανάλογο με το χρόνο που ο εργαζόμενος απασχολείται στην επιχείρηση και το ύψος των αποδοχών του. Το ετήσιο ύψος της συγκεκριμένης δαπάνης μπορεί να υπολογιστεί στην αρχή της χρήσης και κάθε μήνα να κοστολογείται το 1/12 του ποσού αυτού.

68.01 «Προβλέψεις για αποτιμήσεις μετοχών και χρεογράφων» καταχωρείται η διαφορά που προκύπτει από την αποτίμηση των συμμετοχών και χρεογράφων στην περίπτωση που η τιμή κτήσης είναι χαμηλότερη.

68.09 «Λοιπές προβλέψεις εκμετάλλευσης» στο λογαριασμό αυτό καταχωρείται η δαπάνη των προβλέψεων για τα λοιπά ενδεχόμενα έξοδα της ομάδας 6.

2.2.3.2 Λογιστικός χειρισμός δαπανών ομάδας 6

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ :

Παράδειγμα μισθοδοσίας προσωπικού:

Στις 31/10/11 η επιχείρηση Αντωνίου ΑΕ πλήρωσε τους υπαλλήλους της. Οι υπάλληλοι της επιχείρησης είναι οι παρακάτω:

- Γ. Βασιλείου εργαζόμενος στο τεχνικό τομέα με 1 παιδί και ακαθάριστες αποδοχές 1400€ μηνιαίως έχουν δοθεί προκαταβολές 150€.
- Δ. Δημητρίου εργαζόμενη στο λογιστικό τομέα με 2 παιδιά και ακαθάριστες αποδοχές μηνιαίως 1150€ έχουν δοθεί προκαταβολές 150€
- Γ. Κώστα εργαζόμενος στο τεχνικό τομέα ανύπαντρος με ακαθάριστες αποδοχές 1100€ μηνιαίως με προκαταβολές 150€,

Και σύμφωνα με την μισθοδοτική κατάσταση που καταρτίστηκε στις 31/5 προκύπτουν τα εξής στοιχεία: (πίνακας β1)

Η λογιστική εγγραφή μισθοδοσίας του μηνός Οκτωβρίου είναι η παρακάτω:

1	31/10/11	
60	ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	4692,44
60.00	Αμοιβές Έμμισθου Προσωπικού	
60.00.00	Ακαθάριστες Αποδοχές	3650
60.03.00	Εργοδοτικές Εισφορές ΙΚΑ	1042,44
55	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ	1644,69
55.00	ΙΚΑ-TEAM	
55.00.00	Τρεχούμενος Λογαριασμός	1644,69
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΚΑΙ ΤΕΛΗ	97,56
54.03	Φόροι και Τέλη Αμοιβών Προσωπικού	
54.03.00	Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών	97,56
33	ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	450
33.00	Προκαταβολές Προσωπικού	
33.00.00	Προκαταβολές Υπαλλήλων	450
53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	2500,19
53.00	Αποδοχές Προσωπικού Πληρωτέες	
53.00.00	Αποδοχές Έμμισθου προσωπικού	2500,19
	Μισθοδοτική κατάσταση μηνός Οκτωβρίου	

Και μόλις η επιχείρηση εξοφλήσει το προσωπικό της τότε:

2	do	
53	ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	2500,19
53.00	Αποδοχές Προσωπικού Πληρωτέες	
53.00.00	Αποδοχές Έμμισθου προσωπικού	2500,19
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	2500,19

38.00 Ταμείο
 38.00.00 Μετρητά 2500,19
 Πληρωμή Προσωπικού Βάση Μισθοδοτικής Κατάστασης

ΜΙΣΘΟΔΟΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ ΜΗΝΟΣ ΜΑΙΟΥ									
ΟΝΟΜ/ΜΟ	ΕΙΔΙΚΟΤΗΤΑ	ΑΚΑΘΑΡ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	ΕΙΣΦΟΡ. ΙΚΑ-TEAM		ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΦΟΡΩΝ	Φ.Μ.Υ.	ΣΥΝΟΛΟ ΚΡΑΤΗΣΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΜ	ΠΡΟΚ/ΛΕΣ	ΠΛΗΡΩΤΕΟ ΠΟΣΟ
			ΑΣΦΑΛΙΣ	ΕΡΓΟΔ.					
Γ.ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ	ΤΕΧΝΙΚΟΣ	1400	231	399,84	630,84	58,11	289,11	150	960,89
Δ.ΔΗΜΗΤΡΑ	ΛΟΓΙΣΤΡΙΑ	1150	189,75	328,44	518,19	0	189,75	150	810,25
Γ.ΚΩΣΤΑ	ΤΕΧΝΙΚΟΣ	1100	181,5	314,16	495,66	39,45	220,95	150	729,05
ΣΥΝΟΛΟ		3650	602,25	1042,44	1644,69	97,56	699,81	450	2500,19

ΣΗΜΕΙΩΣΗ:	ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΑΣΦΑΛΙΣΜΕΝΩΝ ΙΚΑ-TEAM	16,50
	ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΕΡΓΟΔΟΤΗ ΙΚΑ-TEAM	28,56
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΦΟΡΩΝ	45,06

ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ

Ο πίνακας συμπληρώνεται με τον παρακάτω τρόπο:

Εισφορές ΙΚΑ-TEAM Ασφαλιζόμενου = Ακαθάριστες Αποδοχές × 16.50%

Εισφορές ΙΚΑ-TEAM εργοδότη= Ακαθάριστες Αποδοχές × 28.56%

ΦΜΥ: <http://www.aggelopoulos.net/news/employees-withholding-tax-2011/>

Σύνολο Κρατήσεων Ασφαλισμένου= Εισφορά ΙΚΑ-TEAM Ασφαλισμένου + ΦΜΥ

Πληρωτέο Ποσό= Ακαθάριστες Αποδοχές-Σύνολο Κρατήσεων Ασφαλισμένου-
 Προκαταβολές

Παράδειγμα αποσβέσεων :

Η Αντωνίου ΑΕ έχει στη διάθεση ένα επαγγελματικό ημιφορηγό TOYOTA μοντέλο του 2007 αριθμός πλαισίου 19000 με αριθμό κυκλοφορίας ΑΧΑ 6060 αξίας 17000€. Για το οποίο υπολογίζονται αποσβέσεις 31/12/2011 με τη σταθερή μέθοδο και συντελεστή 20%

Απόσβεση Μηχανήματος:

$$17000€ \times 20\% = 3400€$$

Η λογιστική εγγραφή των παραπάνω είναι:

1	31/12/11		
66	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ		3400
66.03	Αποσβέσεις Φορτηγών		
66.03.00	Ημιφορηγό TOYOTA	3400	
13	ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ		3400
13.99	Αποσβ/να Μεταφορικά Μέσα		
13.99.00	Αποσβ/νο Φορτηγό TOYOTA	3400	
	Υπολογισμός Αποσβέσεων Τέλους Χρήσης		

Απλό παράδειγμα εξόδων:

Η Επιχείρηση Αντωνίου ΑΕ της 20/10/2011 αγόρασε με πίστωση υλικά καθαριότητας αξίας 400€ πλέον ΦΠΑ 23% από τον προμηθευτή της Ν. Νίκου τιμολόγιο Νο 16

Η λογιστική εγγραφή των παραπάνω είναι:

1	20/10/11		
64	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ		492
64.08	Υλικά Άμεσης Αναλώσεως		
64.08.01	Υλικά Καθαριότητας	400	
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ		
54.00	Φ.Π.Α		
54.00.29	Φ.Π.Α Δαπανών	92	
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		492
50.00	Προμηθευτές Εσωτερικού		
50.00.00	Ν. Νίκου		
	Τιμολόγιο Νο 16		

2.2.4 ΑΝΑΛΥΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΟΜΑΔΑΣ 8:

2.2.4.1 Ανάλυση λογαριασμών αποτελέσματος

Λογαριασμός 81 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα»

Στον λογαριασμό **81** και στους υπολογαριασμούς του καταχωρούνται κατά είδος τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα και έσοδα χρήσης, καθώς και τα αποτελέσματα πραγματοποιούνται από εξαιρετικές πράξεις και εργασίες έκτακτα και ανόργανα έξοδα είναι εκείνα που τα αίτια δημιουργίας τους ανάγονται είτε σε αντικανονικές ενέργειες ή παραλήψεις π.χ. πρόστιμα κάθε είδους, είτε σε έκτακτα ή ανόργανα τυχαία γεγονότα. Έκτακτα και ανόργανα έσοδα είναι εκείνα που προέρχονται από τυχαίες και συμπτωματικές πράξεις και συναλλαγές π.χ. πώληση παγίου ή από έκτακτα γεγονότα και παραστατικά. Πιο αναλυτικά οι λογαριασμοί που αφορούν τα έξοδα είναι:

81.00 «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα» στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται κατά είδος τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα που αφορούν τη χρήση. Τέτοια μπορεί να είναι: φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις αυτών, προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων καταπτώσεις εγγυήσεων ποινικών ρητρών, κλοπές- υπεξαίρέσεις, συναλλαγματικές διαφορές, αξία σημαντικών δωρεών αποθεμάτων για κοινωνοφελείς σκοπούς, έκτακτη εφάπαξ εισφορά επί ακινήτων φόρος επί υπεραξίας αναπροσαρμογής ακινήτων λοιπά έκτακτα και ανόργανα έξοδα.

81.02 «Έκτακτες ζημιές» στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται τα αποτελέσματα – ζημιές που προκύπτουν από εξαιρετικές και έκτακτες πράξεις. Τέτοιες μπορεί να είναι οι ζημιές από εκποίηση ακινήτων, τεχνικών έργων κλπ. Ζημιές μηχανημάτων – τεχνικών εγκαταστάσεων – λοιπού μηχανικού εξοπλισμού, ζημιές από εκποίηση μεταφορικών μέσων, επίπλων και λοιπού εξοπλισμού, ζημιές από μεταβίβαση δικαιωμάτων και λοιπών ασώματων ακινητοποιήσεων, ζημιές από ανεπίδεκτες εισπράξεων απαιτήσεις, ζημιές από καταστροφή ανασφάλιστων αποθεμάτων, ζημιές από απώλεια ή κλοπή ανασφάλιστων αποθεμάτων, ζημιές από καταστροφή κατάλληλων αποθεμάτων.

Λογαριασμός 82 «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων»

Στο λογαριασμό **82** καταχωρούνται κατά είδος τα έξοδα και τα έσοδα που πραγματοποιούνται μέσα στη χρήση, αλλά ο χρόνος όμως και τα αίτια δημιουργίας τους ανάγονται σε δραστηριότητες προηγούμενων χρήσεων ανεξάρτητα από το αν τα έξοδα αυτά είναι οργανικά ή ανόργανα. Πιο αναλυτικά οι λογαριασμοί που αφορούν τα έξοδα είναι:

82.00 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων» στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται κατά είδος τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων όπως η φόροι και τα τέλη που επιβάλλονται για φορολογικές υποχρεώσεις που δημιουργούνται από πράξεις ή παραλήψεις προηγούμενων χρήσεων, αλλά η πληρωμή και η αποδοχή υποχρεώσεων γίνεται μέσα στη χρήση. Έτσι στο λογαριασμό αυτό περιλαμβάνονται φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις, προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων, κλοπές – υπεξαιρέσεις, φόροι και τέλη προηγούμενων χρήσεων, οριστικοποιημένοι φόροι δημοσίου, εισφορές ασφαλιστικών ταμείων προηγούμενων χρήσεων, αμοιβές και έξοδα προσωπικού, αμοιβές και έξοδα τρίτων, παροχές τρίτων, φόροι και τέλη, διάφορα έξοδα, τόκοι και συναφή έξοδα, αποσβέσεις ΠΣ ενσωματωμένες στο ΛΚ, προβλέψεις εκμετάλλευσης, λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων, χωρίς να έχει προηγηθεί άσκησης προσφυγής στα δικαστήρια.

2.2.4.2 Λογιστικός χειρισμός δαπανών ομάδας 8

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ:

Λογαριασμός 81:

Στην επιχείρηση Αντωνίου Α.Ε. επιβλήθηκε 25/12/2011 πρόστιμο λόγω εκπρόθεσμης καταβολής εισφορών του ΙΚΑ ύψους 2000 €, το οποίο εξοφλήθηκε μετά από μια εβδομάδα. Η λογιστική εγγραφή του παραπάνω παραδείγματος είναι η εξής:

1	25/12/11		
81	ΕΚΤΑΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤ.		2000
81.00	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα		
81.00.00	Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλ. ταμ.	2000	
55	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ		2000
55.00	ΙΚΑ		
55.00.06	Προσαυξήσεις ΙΚΑ	2000	
	Πρόστιμα και προσαυξήσεις ΙΚΑ		

Και κατά την εξόφληση του προστίμου η εγγραφή που θα γίνει είναι:

2	do		
55	ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ		2000
55.00	ΙΚΑ		
55.00.06	Προσαυξήσεις ΙΚΑ	2000	
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		2000
38.00	Ταμείο		
38.00.00	Μετρητά	2000	
	Εξόφληση προστίμου ΙΚΑ		

Η επιχείρηση Αντωνίου Α.Ε. της 26/12/2011 πούλησε ένα μηχάνημα και ζημιώθηκε με 500 €. Το μηχάνημα είχε αναπόσβεστη αξία ύψους 2050 € και το πούλησε στην τιμή των 1550 €.

Η εγγραφή που θα γίνει είναι η παρακάτω:

1	26/12/11		
81	ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜ.		500
81.02	Έκτακτες ζημιές		
81.02.02	Ζημιές από εκποίηση μηχανημάτων	500	
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		1550
38.00	Ταμείο		
38.0.00	Μετρητά	1550	
12	ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ		2050
12.00	Μηχανήματα	2050	
	Εκποίηση παγίου στοιχείου		

Λογαριασμός 82

Μετά από έλεγχο που έγινε στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης Αντωνίου Α.Ε. της 12/01/2012 που αφορούσε την προηγούμενη χρήση, από την εφορία, της επιβλήθηκε πρόστιμο λόγω λανθασμένης τήρησης των βιβλίων ύψους 3500 €. Η εγγραφή που θα γίνει θα είναι:

1	12/01/12		
82	ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΕΣΟΔΑ ΠΡ. ΧΡΗΣΕΩΝ		3500
82.00	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων		
82.00.00	Φορολογ πρόστιμα και προσαυξήσεις	3500	
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		3500
54.09	Λοιποί φόροι-τέλη		
54.09.15	Φορολογικά πρόστιμα Βεβαίωση προστίμου	3500	

Βιβλιογραφία

- Ηλιόκαυτος Δημήτριος, 2007, « Πρακτικός οδηγός Ανωνύμων εταιριών », εκδόσεις Ηλιόκαυτος, Αθήνα
- Ηλιόκαυτος Δημήτριος, 2007, « Πρακτικός Οδηγός ΕΠΕ », εκδόσεις Ηλιόκαυτος, Αθήνα
- Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος, 2001, « Γενική Λογιστική », εκδόσεις ΕΛΛΗΝ, Αθήνα.
- Θεοδώρα Δ. Παπαδάτου Κ. Νικόλαος Πομόνης, 2006 « Η Λογιστική των Εμπορικών Εταιριών », εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα
- Εμμανουήλ Ι. Σακελής, 1997, « Η ομάδα 9 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου σε μηνιαία και ετήσια βάση », εκδόσεις ΒΡΥΚΟΥΣ, Αθήνα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ-ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΔΑΠΑΝΩΝ

3.1 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ

Οι οικονομικές πράξεις μιας επιχείρησης διακρίνονται στις παρακάτω κατηγορίες⁹:

Πρωτότυπες, θεωρούνται οι οικονομικές πράξεις που

- είναι σχέσεις
- εικονίζονται με παραστατικά (π.χ. δελτία, τιμολόγια, συμβάσεις κ.λπ.)
- παρακολουθούνται αναλυτικά κατά περίπτωση

Οι πρότυπες οικονομικές πράξεις μπορεί να είναι συναλλαγές (όπου περιλαμβάνεται και η δημιουργία απαίτησης κατά την αγορά και η ανάληψη υποχρέωσης κατά την πώληση) , η ικανοποίηση απαιτήσεων, η εκπλήρωση υποχρεώσεων, οι αναλώσεις (υλικών και υπηρεσιών) για την παράγωγή των προϊόντων ή τη λειτουργία της επιχείρησης γενικά, το δάνειο και η κατάθεση των εταίρων.

Και **παράγωγές**, θεωρούνται οι οικονομικές πράξεις που

- είναι συνέπειες των πρωτότυπων
- προκύπτουν από συνδυασμούς-επεξεργασίες των πρωτότυπων
- παρακολουθούνται συγκεντρωτικά κατά χρόνο ή αντικείμενο (έργο, δραστηριότητα, κέντρο ευθύνης κ.λπ.)

Πράξεις αυτού του είδους μπορεί να αποτελέσουν ο υπολογισμός του οικονομικού αποτελέσματος μιας περιόδου, η εξαγωγή των υπολοίπων των λογαριασμών, η κοστολόγηση, κ.λπ.

Για κάθε πρωτότυπη οικονομική πράξη, εκδίδεται οπωσδήποτε ένα τουλάχιστον στοιχείο, που την αποδεικνύει. Στην περίπτωση που δεν γίνει η έκδοση στοιχείων η οικονομική πράξη θεωρείται ανυπόστατη και επομένως δεν υπήρξε. Τα στοιχεία τα οποία εκδίδονται ονομάζονται «παραστατικά», επειδή παριστάνουν την πράξη, είτε «αποδεικτικά» επειδή την αποδεικνύουν, είτε δικαιολογητικά επειδή αποτελούν τη δικαιολογητική βάση των λογιστικών εγγραφών. Η αναγκαιότητα της έκδοσης των παραστατικών καθιερώθηκε και νομοθετικά σαν αρχή κατά την οποία καμία εγγραφή δεν γίνεται στα λογιστικά βιβλία χωρίς να υπάρχει το σχετικό δικαιολογητικό έγγραφο, για να μην υπάρξει αλλοίωση των πραγματικών δεδομένων. Η αρχή αυτή έχει συμβάλει

⁹Νικόλαος Πομόνης, 2000, « Λογιστική », εκδόσεις Α. Σταμούλης, Αθήνα

στο να χαρακτηριστούν τα δικαιολογητικά παραστατικά ως η πρώτη ύλη της λογιστικής. Η «αρχή» αυτή προβλέπεται από τις διατάξεις Π.Δ. 1123/80 σύμφωνα με το ΕΓΛΣ § 1130 και Π.Δ. 186/1992 σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Τα αποδεικτικά αυτά στοιχεία δεν είναι οποιαδήποτε έγγραφα, αλλά επειδή είναι λειτουργικά στοιχεία του όλου συστήματος, τόσο από νομοθετική πλευρά όσο και από επιχειρηματική αναγκαιότητα, περιέχουν δεδομένα που:

α) προσδιορίζουν πραγματικά την οικονομική πράξη :

- με βάση προσδιοριστικά στοιχεία γενικά και μόνιμα που περιέχουν και προσδιορίζουν την πράξη σαν κατηγορία π.χ. αποστολή για πώληση, εξαγωγή για κατεργασία, τιμολόγιο πώλησης, εισαγωγή προϊόντων κ.λπ.
- με βάση στοιχεία ειδικά που συμπληρώνονται κατά περίπτωση και προσδιορίζουν μέσα στην κατηγορία τη συγκεκριμένη κάθε φορά πράξη π.χ. χρονολογία και αριθμός του στοιχείου, επωνυμία, διεύθυνση , ΑΦΜ κ.λπ., στοιχεία του πελάτη, καθώς και για το υλικό ή προϊόν, κώδικα, ονομασία, μονάδα μέτρησης, ποσότητα και αξία.

β) κατοχυρώνουν νομικά την οικονομική πράξη.

Πρόκειται για την κατοχύρωση των δικαιωμάτων της επιχείρησης που απορρέουν από τη συγκεκριμένη πράξη απέναντι σε οποιοδήποτε τρίτο. Αλλά και για τον προσδιορισμό και περιορισμό των υποχρεώσεων που προκύπτουν για την επιχείρηση από την ίδια πράξη.

γ) καλύπτουν τις απαιτήσεις της Φορολογικής Αρχής.

Σύμφωνα με την φορολογική αρχή η επιχείρηση με τις οικονομικές πράξεις προσπαθεί να επιτύχει, εξωτερικά την διασταύρωση συναλλαγών, ενώ εσωτερικά τον έλεγχο της διαμόρφωσης του αποτελέσματος καθώς επιβάλλεται από την φορολογική νομοθεσία μια σειρά από καθορισμούς στα δεδομένα των στοιχείων (νόμιμα και περιπτωσιακά).

Με βάση το τελευταίο κριτήριο, τα παραστατικά διακρίνονται ακολουθώντας τις οικονομικές πράξεις σε:

Παραστατικά εξωτερικών πράξεων: εκδίδονται πάντοτε από τον συναλλασσόμενο δηλαδή από εκείνον που σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ είναι υπόχρεος για την έκδοσή τους. Τέτοια είναι:

- τα δικαιολογητικά αγορών, πωλήσεων, λήψεως ή παροχής υπηρεσιών, όπως π.χ. το τιμολόγιο, το δελτίο αποστολής, το δελτίο εισαγωγής, το δελτίο παροχής υπηρεσιών, το δελτίο λιανικής πώλησης, το πιστωτικό τιμολόγιο για επιστροφές αγορών.

- Τα δικαιολογητικά εισπράξεων και πληρωμών, όπως π.χ. το γραμμάτιο ή απόδειξη εισπραξης, το ένταλμα ή απόδειξη πληρωμής, η ταινία της ταμιακής μηχανής.
- Τα δικαιολογητικά άλλων πράξεων, όπως π.χ. το χρεωστικό σημείωμα, το πιστωτικό σημείωμα, τα πινάκια παραλαβής ή παράδοσης συναλλαγματικών ή άλλων αξιογράφων, τα συμβόλαια, τα ιδιωτικά συμφωνητικά, τα δελτία παραγγελιών, οι φορτωτικές.

Παραστατικά εσωτερικών πράξεων: είναι τα παραστατικά που εκδίδονται πάντα από την επιχείρηση και χρησιμεύουν για την εσωτερική εξυπηρέτηση των λειτουργιών, υπηρεσιών, τμημάτων, διαδικασιών, διαχειρίσεων κ.λπ. της επιχείρησης και δεν βγαίνουν ποτέ έξω από αυτήν. Συνήθως εσωτερικά στοιχεία αποτελούν τα δελτία εξαγωγής και δελτία εισαγωγής αγαθών ή προϊόντων από την μία αποθήκη της επιχείρησης στην άλλη αποθήκη.

Αν το παραστατικό που εκδίδεται από τρίτο καλύπτει και τις απαιτήσεις της επιχείρησης τότε η επιχείρηση δεν υποχρεούται να εκδώσει άλλο παραστατικό.

3.2 ΑΡΧΕΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ

Κατά το Κ.Β.Σ. για να αναγνωρισθούν οι εκπτώσεις των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να έχουν αναγραφεί στα βιβλία (άρθρο 31§14 ν. 2238/1994). Επομένως κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται:

- α) Σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. ή,
- β) σε δημόσια έγγραφα ή,
- γ) σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία (άρθρο 18§2 Κ.Β.Σ.)

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.:

Α. Γενικές αρχές τηρήσεως των λογαριασμών Γ.Λ.Σ. §1.103

1. Για την ενημέρωση των λογαριασμών ισχύει η βασική αρχή ύπαρξης παραστατικού (δικαιολογητικού), δηλαδή αποδεικτικού πραγματοποίησης του εξόδου, του εσόδου, της εισπράξεως, ή πληρωμής π.χ. τιμολογίου, πιστωτικού σημειώματος, δελτίου λιανικής πωλήσεως, απόδειξης παροχής υπηρεσιών, που προβλέπεται σε κάθε περίπτωση. Με βάση τα δικαιολογητικά αυτά λογιστικοποιούνται τα έσοδα και τα έξοδα. Απόκλιση από τη βασική αυτή αρχή επιτρέπεται στις υποπεριπτώσεις που αναφέρονται στη περίπτωση 3§5.1.600 που θα αναφερθεί παρακάτω.

2. Στους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας καταχωρούνται και τα εξής τουλάχιστον στοιχεία:

α. Ο αύξοντας αριθμός του παραστατικού, με τον οποίο γίνεται λογιστικοποίηση και καταχώρηση στο λογαριασμό αυτό του σχετικού ποσού.

β. Σύντομη αιτιολογία για κάθε εγγραφή, δηλαδή για κάθε ποσό καταχωρείται στη χρέωση ή στη πίστωση του λογαριασμού.

3. Για τους αναλυτικούς λογαριασμούς της τελευταίας βαθμίδας της γενικής λογιστικής και των λογαριασμών τάξεως είναι υποχρεωτικοί η τήρηση αναλυτικών μερίδων σε καρτέλες ή με οποιοδήποτε άλλο τρόπο. Για τους ίδιους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής ισχύουν όσα ορίζονται στην περίπτωση 7§5.210 που θα αναφερθεί παρακάτω.

4. Παράγεται η ευχέρεια στις οικονομικές μονάδες να ενημερώνουν τους λογαριασμούς της προτελευταίας βαθμίδας (περιληπτικούς) μόνο με τη συνολική κίνηση, τόσο της χρέωσης όσο και της πίστωσης των αντίστοιχων λογαριασμών τους της τελευταίας βαθμίδας (αναλυτικών) με την προϋπόθεση, ότι η ενημέρωση αυτή θα γίνεται κατά οποιοδήποτε τρόπο τουλάχιστον στο τέλος κάθε μήνα.

B. Περίπτωση 3§5.1.600.

Κάθε στοιχείο του κόστους (δαπάνη), είτε πρόκειται για έξοδο της ομάδας 6, είτε πρόκειται για υλικό της ομάδας 2, καταχωρείται πρωταρχικά στον οικείο λογαριασμό των ομάδων αυτών αρκεί να είναι οριστικό και βέβαιο.

Για να χαρακτηριστεί ένα στοιχείο κόστους, σαν οριστικό, είναι απαραίτητη η ύπαρξη του παραστατικού (π.χ. τιμολογίου, φορτωτικής κ.λπ.) που προβλέπεται σε κάθε περίπτωση. Με βάση το δικαιολογητικό αυτό λογιστικοποιείται κάθε στοιχείο κόστους. Υπάρχουν όμως και περιπτώσεις κατά τις οποίες μπορεί να υπάρξει απόκλιση από τη βασική αρχή της ύπαρξης παραστατικού, όπου είναι οι ακόλουθες:

- Όταν το παραστατικό εκδίδεται με χρονική καθυστέρηση, όπως π.χ. στην περίπτωση λογαριασμών ηλεκτρικού ρεύματος ή τηλεφώνου κ.λπ., που τα παραστατικά εκδίδονται κάθε δυο μήνες, ή στην περίπτωση τόκων τραπεζικών χρηματοδοτήσεων που υπολογίζονται στο τέλος κάθε τριμήνου ή εξαμήνου.
- Όταν, μολονότι η έκδοση του παραστατικού γίνεται κανονικά, καθυστερεί να φτάσει στα χέρια του ενδιαφερόμενου, όπως π.χ. στην περίπτωση που ο εκδότης το στείλει σε λανθασμένη διεύθυνση ή το παραστατικό χαθεί κατά τη διακίνηση του.
- Όταν καθυστερεί η έκδοση του παραστατικού, επειδή το ύψος του κόστους δεν είναι απόλυτα προσδιορισμένο, όπως π.χ. στην περίπτωση που αμφισβητείται το ύψος των επιδομάτων παραγωγής και για το λόγο αυτών καθυστερεί η σύνταξη της σχετικής κατάστασης μέχρι να οριστικοποιηθούν ή στην περίπτωση που αμφισβητείται το ύψος αμοιβής τρίτου και καθυστερεί η έκδοση του σχετικού παραστατικού.
- Όταν το κόστος δεν είναι κατά προσέγγιση γνωστό αλλά πιθανολογείται κάποιο αριθμητικό του μέγεθος, όπως π.χ. στις περιπτώσεις που γίνονται προβλέψεις για την πραγματοποίηση του κόστους που πιθανολογείται ότι θα πραγματοποιηθεί.

Γ. Περίπτωση 7§5.210

Για την ενημέρωση των αναλυτικών λογαριασμών της αναλυτικής λογιστικής ισχύουν τα εξής:

- Όταν η οικονομική μονάδα κάνει χρήση της δυνητικής ευχέρειας να τηρεί μόνο τους υποχρεωτικούς δευτεροβάθμιους ή τριτοβάθμιους λογαριασμούς χωρίς περαιτέρω αναλύσεις, στους τηρούμενους λογαριασμούς είναι υποχρεωμένη να απεικονίζει αναλυτικές εγγραφές από τις οποίες να προκύπτουν οι πληροφορίες που προβλέπονται από τις διατάξεις της §1.103.
- Όταν η οικονομική μονάδα χρησιμοποιεί μηχανογραφικά μέσα που εξασφαλίζουν αναλυτικές εκτυπώσεις των ισοζυγίων, σύμφωνα με ολοκληρωμένο υπόδειγμα των υποχρεωτικών και προαιρετικών λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών της ομάδας 9, επιτρέπεται η μη τήρηση αναλυτικών μερίδων, όπως π.χ. καρτελών, με την προϋπόθεση ότι κάθε αναλυτικός λογαριασμός απεικονίζει την κατά χρέωση και πίστωση προοδευτική κίνηση ή το εκάστοτε υπόλοιπο άλλου λογαριασμού της γενικής ή της αναλυτικής λογιστικής, για τον οποίο τηρείται αναλυτική μερίδα, στην οποία απεικονίζονται οι επιμέρους λογιστικές εγγραφές διαμορφώσεως της κινήσεως του.

Δηλαδή, για να γίνει εγγραφή καταχώρησης δαπανών, πρέπει να υφίσταται δικαιολογητικό στοιχείο, το οποίο πρέπει να αποδεικνύει και να δικαιολογεί την εγγραφή στα βιβλία. Από το στοιχείο αυτό πρέπει να προκύπτει με σαφήνεια το είδος και η ποιότητα των αγαθών ή η αναλυτική περιγραφή των υπηρεσιών για να καθίστανται δυνατές οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και για να μην αμφισβητείται η εγκυρότητα της δαπάνης.

3.3 ΕΙΔΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Τα είδη των παραστατικών κατά τον Κ.Β.Σ. είναι τα παρακάτω:

Άρθρο 11

Α. Δελτίο Αποστολής:

Πρόκειται για ένα παραστατικό στο οποίο καταγράφεται η αποστολή αγαθών σαν μια κίνηση αγαθών που πραγματοποιείτε έξω από το χώρο του επιτηδευματία. Είναι το παραστατικό που συνοδεύει τα αγαθά όταν κυκλοφορούν, είτε από τον επιτηδευματία, προς τρίτους, είτε και ανάμεσα στις αποκεντρωμένες μονάδες του ίδιου του επιτηδευματία, ανάμεσα στις οποίες όμως, μεσολαβεί δημόσιος δρόμος. Με το δελτίο αυτό κατοχυρώνονται, αλλά και κυρίως ελέγχονται οι συναλλαγές ανάμεσα σε επιτηδευματίες και δεν διαφεύγει η φορολογητέα ύλη που προέρχεται από τις συναλλαγές αυτές. Επίσης δεν αποτελεί στοιχείο για καταχώρηση λογιστικών εγγραφών.

B. Δελτίο Εσωτερικής Διακίνησης:

Το δελτίο αυτό, όπως άλλωστε προκύπτει από τον τίτλο του, καλύπτει ολόκληρη τη διακίνηση αγαθών, δηλαδή και την εξαγωγή από αλλά και την εισαγωγή στην αποθήκη, των ανάλογων αγαθών. Εκδίδεται για κινήσεις που πραγματοποιούνται μέσα στους χώρους της επιχείρησης ή κινήσεις που δεν ξεπερνούν τα χωρικά όρια στις οποιασδήποτε επιχειρηματικής μονάδας (κεντρικό κατάστημα, υποκατάστημα, εργοστάσιο κ.λπ.). Το δελτίο αυτό εκδίδεται μόνο από τον επιτηδευματία που ενεργεί μεταποίηση και με αυτό προσδιορίζονται τόσο οι αναλώσεις των υλικών (εξαγωγές-επιστροφές) για την παραγωγή των προϊόντων, όσο και οι εισαγωγές των προϊόντων από τη παραγωγή. Το δελτίο έχει καθαρά κοστολογική αποστολή και δεν αποτελεί στοιχείο λογιστικών εγγραφών.

Άρθρο 12

Τιμολόγια-Εκκαθαρίσεις:

Αποτελούν τα στοιχεία των συναλλαγών ανάμεσα σε επιτηδευματίες, δηλαδή είναι εκείνα που περιλαμβάνουν την αξία της συναλλαγής.

A. Το τιμολόγιο καλύπτει τις συναλλακτικές σχέσεις ανάμεσα στον πωλητή ή αυτόν που παρέχει υπηρεσίες για λογαριασμό του ή για λογαριασμό τρίτου, και τον αγοραστή ή λήπτη των υπηρεσιών.

B. Η εκκαθάριση καλύπτει τις συναλλακτικές σχέσεις ανάμεσα στον επιτηδευματία που ενεργεί οικονομικές πράξεις (αγορές, πωλήσεις, κατεργασία), για λογαριασμό τρίτου και τον τρίτο για λογαριασμό του οποίου έγιναν οι σχετικές πράξεις.

Άρθρο 13

Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών- Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών:

Αποτελούν και τα δυο παραστατικά τα οποία εκδίδονται για να καλύψουν συναλλαγές επιτηδευματιών που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας με ιδιώτη. Η διαφορά των δύο αυτών παραστατικών βρίσκεται στο αντικείμενο της συναλλαγής, αν δηλαδή με τη συναλλαγή μεταβιβάζεται στον αγοραστή, υλικό αγαθό ή υπηρεσία.

Άρθρο 14

Απόδειξη αυτοπαράδοσης:

Πρόκειται για την περίπτωση που κατά το νόμο ο επιτηδευματίας υποχρεούται σε έκδοση παραστατικού αυτοπαράδοσης, δηλαδή της παράδοσης που κάνει ένας επιτηδευματίας, πραγμάτων που κατέχει η επιχείρηση του ή της χρησιμοποίησης υπηρεσιών που αυτή παρέχει, προς την ίδια επιχείρηση, προς άλλη επιχείρηση του ή προς αυτό τον ίδιο σαν φυσικό πρόσωπο.

Άρθρο 15

Αποδείξεις δαπανών:

Η απόδειξη δαπάνης είναι ένα στοιχείο το οποίο θα εκδώσει η επιχείρηση σε κάθε περίπτωση που πληρώνει ένα έξοδο, σε πρόσωπο που δεν είναι υποχρεωμένο να εκδώσει εκείνο απόδειξη. Και αυτό είναι απαραίτητο ανεξάρτητα από την υποχρέωση που επιβάλλει ο Κώδικας. Να μπορεί μ' άλλα λόγια να αποδείξει την εξόφληση της σχετικής απαίτησης του τρίτου.

Επομένως για να μην έχει υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου ο δικαιούχος της αμοιβής πρέπει να συντρέχουν στο πρόσωπο του αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις:

α. Να ασχολείται περιστασιακά με τη συγκεκριμένη εργασία και η περιστασιακή αυτή απασχόληση να αποδεικνύεται από πραγματικά γεγονότα.

β. Να λαμβάνει από την απασχόληση αυτή μικρά ποσά.

γ. Να μην είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία.

Η απόδειξη δαπάνης που εκδίδεται για τις πιο πάνω περιπτώσεις είναι αθεώρητη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κώδικα.

Άρθρο 16

Έγγραφα μεταφοράς:

Πρόκειται για έγγραφα που εκδίδονται για να συνοδεύσουν τα αγαθά κατά τη μεταφορά τους, με τρόπο τέτοιο ώστε να μην δυσκολεύονται οι συναλλαγές, αλλά κυρίως να εμποδίζεται αποτελεσματικά η παράνομη διακίνηση και διοχέτευση στην αγορά αγαθών και κατ' επέκταση η διαφυγή φορολογητέας ύλης. Τα σχετικά έγγραφα μεταφοράς προσδιορίζονται με βάση την ιδιότητα του αποστολέα και του υπευθύνου της μεταφοράς έτσι οι σχετικές ρυθμίσεις διαφέρουν ανάλογα, αν ο αποστολέας είναι επιτηδευματίας ή όχι και σύγχρονα αν η μεταφορά πραγματοποιείται με μεταφορικό μέσο ιδιωτικής χρήσης ή μισθωμένο, οπότε την ευθύνη της μεταφοράς φέρει ο αποστολέας, είτε με μέσο δημόσιας χρήσης ή μεταφορικό γραφείο, οπότε την ευθύνη της μεταφοράς φέρει τρίτος ως προς την επιχείρηση. Πάντως τα βασικά έγγραφα μεταφοράς είναι: τα στοιχεία που είναι αποδεικτικά της συναλλαγής, όταν η μεταφορά πραγματοποιείται με ευθύνη του αποστολέα και η φορτωτική, όταν η μεταφορά πραγματοποιείται με ευθύνη τρίτου.

3.3.1 Παραστατικά δαπανών

Κατά τον Κ.Β.Σ. στην περίπτωση των δαπανών τα παραστατικά που αφορούν την επιχείρηση είναι αυτά που κυρίως εκδίδονται από τρίτους όταν η επιχείρηση διενεργεί συναλλαγές με αυτούς. Τα παραστατικά θεωρούνται επαρκή για την απόδειξη μιας δαπάνης εφόσον περιέχουν την περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών και έχουν εκδοθεί για πραγματικές και όχι εικονικές συναλλαγές. Πιο αναλυτικά μερικά από τα πιο σημαντικά παραστατικά δαπανών είναι τα παρακάτω:

1. Τιμολόγιο- Δελτίο Αποστολής.

2. Τιμολόγιο (εφόσον υπάρχει και το προβλεπόμενο δελτίο αποστολής που εκδόθηκε για την διακίνηση των αγαθών.)
3. Τιμολόγιο τεχνικών έργων (αρκεί και απλό τιμολόγιο, δεδομένου ότι τα υλικά συνοδεύονται με δελτία αποστολής στα εργοτάξια στο όνομα του εργολάβου).
4. Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.
5. Τιμολόγιο προμήθειας αντιπροσώπου.
6. Απόδειξη παροχής υπηρεσιών ελευθέρων επαγγελματιών (γιατροί, λογιστές, φοροτέχνες, δικηγόροι, σύμβουλοι επιχειρήσεων, μηχανικοί κ.λπ.)
7. Απόδειξη παροχής υπηρεσιών από επιχειρήσεις, οι οποίες τηρούν πρόσθετα-κλαδικά βιβλία (ξενοδοχεία, εκπαιδευτήρια, νοσοκομεία, εκμεταλλευτές αποθηκών- ψυγείων, συνεργεία οχημάτων, πωλητές – μεσολαβητές μεταχειρισμένων οχημάτων, πλυντήρια αυτοκινήτων, σχολές οδηγών, ασφαλιστικές επιχειρήσεις κέντρα αισθητικής, γυμναστήρια, εκκοκιστήρια βάμβακος, συνεργεία σκαφών θαλάσσης, φυσιοθεραπευτές, εκμεταλλευτές μηχανημάτων έργων).
8. Το συμβόλαιο όταν αναγράφεται σ' αυτό η αμοιβή του συμβολαιογράφου ή Α.Π.Υ. του συμβολαιογράφου.
9. Απόδειξη παροχής υπηρεσιών γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρόμυλου ή εργοστασίου αποφλοιώσεως ρυζιού.
10. Απόδειξη παροχής υπηρεσιών χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων.
11. Τιμολόγιο αγοράς αγαθών από ιδιώτες.
12. Τιμολόγιο αγοράς όταν ο υπόχρεος αρνήθηκε να εκδώσει τιμολόγιο πώλησης ή εξέδωσε ανακριβές τιμολόγιο.
13. Τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων.
14. Τιμολόγιο αγοράς ηρτημένων καρπών.
15. Εκκαθάριση πώλησης για λογαριασμό τρίτου.
16. Εκκαθάριση αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών.
17. Εκκαθάριση για επεξεργασία αγαθών.
18. Εκκαθάριση μεταφορικών επιχειρήσεων.
19. Φορτωτική, μόνο όμως το τρίτο αντίγραφο της φορτωτικής αποτελεί παραστατικό δαπάνης το οποίο αναγράφει «αποδεικτικό δαπάνης». Το πρώτο αντίτυπο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί σε καμία περίπτωση ως αποδεικτικό δαπάνης, γιατί στην περίπτωση αυτή ο νομοθέτης θα έδινε πιθανό τη δυνατότητα να εκπέσουν τα έξοδα μεταφοράς με την προϋπόθεση ο αποστολέας να καταχωρήσει το πρωτότυπο, καθώς και ο παραλήπτης το τρίτο αντίτυπο της φορτωτικής.
20. Απόδειξη δαπάνης για αμοιβές σε μη επιτηδευματίες .
-Καταβολή εξόδων κίνησης και παραμονής εκτός έδρας.
-Δαπάνες για τις οποίες δεν προβλέπεται έκδοση ίδιου στοιχείου.
21. Εισιτήριο θεαμάτων.
22. Εισιτήριο μεταφορικών μεσών (λεωφορείων πλοίων, τραίνων).
23. Απόδειξη πώλησης αεροπορικών εισιτηρίων.

24. Συμβόλαια αγοράς ακινήτων, βιομηχανοστασίων, πλοίων, αυτοκινήτων, αεροσκαφών και λοιπών μηχανημάτων.
25. Έγγραφα, τα οποία περιλαμβάνουν τα δεδομένα του τιμολογίου. Εφόσον αφορούν:
 - πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού
 - αεριόφωτος
 - ηλεκτρικού ρεύματος
 - ταχυδρομικών εργασιών
 - τραπεζικών εργασιών
 - χρηματιστηριακών εργασιών
 - χρηματοδοτικών εργασιών
26. Απόδειξη λιανικής πώλησης, εφόσον αφορά αγορά μη εμπορεύσιμων αγαθών.
27. Τιμολόγια αλλοδαπών επιχειρήσεων.

3.3.2 Ειδικές περιπτώσεις αποδείξεων εξόδων¹⁰

Σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθρ. 31 του Ν.2234/94, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και συγκεντρώνουν τις προϋποθέσεις αναγνώρισής τους, μόνο εφόσον έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης. Σ' αυτή την περίπτωση σκοπός του νομοθέτη είναι να αποκλείσει ακραίες περιπτώσεις απόρριψης πραγματικών δαπανών για εντελώς τυπικούς λόγους και όχι να συνεργήσει στη μη έκδοση στοιχείων από τους υπόχρεους κατά τη παράδοση των εμπορευμάτων ή παραγόμενων από αυτούς αγαθών ή προσφερόμενων υπηρεσιών, δεδομένου ότι θεσπίζει το ίδιο Π.Δ. υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου και μάλιστα με υποχρέωση να υποβάλλεται το πρωτότυπο του τιμολογίου αυτού στη ΔΟΥ του αρνούμενου. Χαρακτηριστικές περιπτώσεις «πρόσφορων αποδεικτικών στοιχείων» δεδομένου ότι αυτές τελικά θα οριοθετηθούν από την ερμηνεία που θα δώσουν τη διάταξη αυτή τα διοικητικά δικαστήρια είναι οι εξής:

- Όταν ο υπόχρεος, με τις διατάξεις καταβάλει κάποια αμοιβή και θεωρήσει τον αντισυμβαλλόμενο μη επιτηδευματία (πρόσκαιρα απασχολούμενο), εκδίδει απόδειξη δαπάνης (άρθρο 15 κατά το Κ.Β.Σ.) που καταχωρεί στα βιβλία του και παρακρατεί-αποδίδει το φόρο, το χαρτόσημο και υποβάλλει τη συγκεντρωτική κατάσταση, στην οποία συμπεριλαμβάνει το πρόσωπο αυτό. Αν στη συνέχεια ο έλεγχος αποδείξει, ότι ο πιο πάνω αντισυμβαλλόμενος ήταν επιτηδευματίας, δεν μπορεί εξ αυτού του λόγου να απορριφθεί η δαπάνη, γιατί η εκδοθείσα απόδειξη δαπάνης σαφώς εμπίπτει στα άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.
- Αν ο υπόχρεος εκδώσει π.χ. τιμολόγιο πώλησης αντί εκκαθάρισης επεξεργασίας αγαθών, τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών αντί φορτωτικής κ.λπ.

¹⁰Δ. Σταματόπουλος, 1997, « Δαπάνες Επιχειρήσεων (Λογιστικές Διαφορές) & Κύρος Βιβλίων », εκδόσεις Αντ. Ν. Σακούλα, Αθήνα

σαφώς δεν μπορεί να αμφισβητηθεί η δαπάνη γιατί αποτελούν πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία και οι περιπτώσεις αυτές οφείλονται κυρίως σε άγνοια των συμβαλλομένων ή σε οριακές ενδιάμεσες περιπτώσεις. Βέβαια και με τις προϊσχύουσες διατάξεις, οι οποίες έχουν αυστηρό περιεχόμενο, κατά τη διοικητική πρακτική δεν αμφισβητείται η δαπάνη για τέτοιου είδους λάθη.

- Εισιτήρια εισόδου τουριστών σε αρχαιολογικούς χώρους, εισιτήρια πλοιαρίων για μεταφορά των τουριστών στους χώρος προορισμού, που καταχωρούνται ως έξοδα σε τουριστικές επιχειρήσεις, εφόσον αποδεικνύεται ότι πράγματι το τουριστικό γραφείο είχε οργανώσει εκδρομή στη συγκεκριμένη περιοχή με όλα τα έξοδα πληρωμένα, τότε αυτά θα θεωρηθούν και είναι πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, αν και πιθανόν τα στοιχεία αυτά να μην είναι πάντοτε από το κώδικα προβλεπόμενα.
- Η καταχώρηση δαπάνης με ακριβές φωτοαντίγραφο από το στέλεχος του φορολογικού στοιχείου που απωλέσθηκε, εφόσον η δαπάνη ελεγκτικώς επαληθεύεται. Σκόπιμο θεωρείται στην περίπτωση αυτή να ζητηθεί από τον πωλητή και φωτοαντίγραφο της σελίδας του βιβλίου, στο οποίο έχει καταχωρηθεί η συναλλαγή αυτή.
- Η καταχώρηση των κοινόχρηστων λογαριασμών με βάση την εκκαθάριση του διαχειριστή, η οποία αποτελεί πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο ιδίως όταν μαζί με αυτή παραδίδονται και φωτοαντίγραφα των πρωτότυπων λογαριασμών κ.λπ.
- Τα πρωτόκολλα καταστροφής αγαθών, εκθέσεις που συντάσσονται για λόγους ανωτέρας βίας (έκθεση πυρκαγιάς, έκθεσης για πλημμύρα κ.λπ.).

3.3.3 Άλλες ειδικές περιπτώσεις

- **Δικαιολογητικά στοιχεία καταβολής συνδρομών- εισφορών σε συλλόγους, σωματεία, γνώσεις ή συνδέσμους στους οποίους ανήκει η επιχείρηση.**

Οι σύλλογοι, τα σωματεία και γενικά οι επαγγελματικές ενώσεις για τις συνδρομές-εισφορές των μελών τους εκδίδουν απλώς αποδείξεις είσπραξης ως αποδεικτικό καταβολής των αποδείξεων. Στην περίπτωση που οι σύλλογοι, τα σωματεία κ.λπ. αποτελούν πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. δεν καθορίζεται έκδοση φορολογικού στοιχείου. Άλλη μια περίπτωση είναι οι επαγγελματικές ενώσεις ή σύνδεσμοι να έχουν τη μορφή αστικής εταιρίας και σύμφωνα με τις διατάξεις του Α.Κ. αρθρ.784 παρόλο που θεωρούνται μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα έχουν όλες τις υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ. οπότε υποχρεούνται σε έκδοση αθεώρητου τιμολογίου. Σε όλες τις υπόλοιπες περιπτώσεις πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο δαπάνης θεωρείτε η απόδειξη, την οποία εκδίδει ο σύλλογος για την είσπραξη της συνδρομής.

- **Έξοδα που αναγνωρίζονται με δημόσια έγγραφα.** Δημόσια έγγραφα, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθρ.438 της Πολιτικής Δικονομίας, είναι τα έγγραφα εκείνα που συντάσσονται, κατά τους νόμιμους τύπους, από

δημόσιους υπαλλήλους ή λειτουργούς ή πρόσωπα που ασκούν δημόσια υπηρεσία ή λειτουργία. Τα έγγραφα αυτά σύμφωνα με το ίδιο άρθρο έχουν πλήρη αποδεικτική ισχύ έναντι όλων. Επίσης το Δημόσιο, τα Ν.Π.Δ.Δ. υποχρεούνται σε έκδοση τιμολογίου, όταν πουλάνε αγαθά ή όταν παρέχουν υπηρεσίες ανεξάρτητα αν υπόκεινται ή όχι σε Φ.Π.Α. Τέτοιου είδους έγγραφα είναι και τα διοικητικά έγγραφα τα οποία συντάσσονται από τις Διοικητικές Αρχές, ενδεικτικά αφορούν εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις. (<http://www.prosvasis.com/gr/publica/?p=1924>)

Παράλληλα υπάρχουν περιπτώσεις συναλλαγών για τις οποίες απαιτείται συγκεκριμένο είδος παραστατικού όπως:

❖ Δαπάνες για τις οποίες απαιτείται τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών.

Εδώ εντάσσονται:

Η καταβολή ποσών σε συγγενική επιχείρηση για απασχόληση προσωπικού της- δανεισμός προσωπικού.

Η αμοιβή για αποδοχή υπηρεσιών λόγω συστέγασης.

Οι δαπάνες για καταχώρηση δημοσιευμάτων.

Οι χορηγίες σε συνέδρια, εκδηλώσεις, εκδόσεις, αγώνες, ακόμα και αν τα πρόσωπα που διοργανώνουν τις εκδηλώσεις αυτές είναι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Η καταβολή αμοιβών για τοποθέτηση αγαθών σε ειδική θέση στις προθήκες-ράφια των Super Markets, φαρμακείο κ.λπ.

Η αμοιβή σε καταστήματα (Super Markets, φαρμακεία, καταστήματα καλλυντικών κ.λπ.) για να αγοράσουν για πρώτη φορά αγαθά συγκεκριμένου είδους, να διατίθενται δηλαδή τα συγκεκριμένα είδη από τα καταστήματα αυτά.

Η αναλογία εξόδων επιτηδευματία για τη συμμετοχή του στο εκθεσιακό κέντρο που δημιουργεί και λειτουργεί η ένωσή του.

Η αμοιβή για άντληση και μεταφορά λυμάτων.

Η αμοιβή για περισυλλογή και μεταφορά υποπροϊόντων χωρίς εμπορευματική αξία καθώς και σκουπιδιών.

Οι δαπάνες που καταβάλλονται όχι μόνο για απλή μεταφορά αγαθών, αλλά όταν πέραν της απλής μεταφοράς προσφέρονται και άλλες υπηρεσίες (φορτοεκφόρτωση, ασφάλιση, οργάνωση διανομής κ.λπ.).

Οι αμοιβές σε αντιπρόσωπο μεταφοράς

Η αγορά προγράμματος Η/Υ που παράγεται ή ολοκληρώνεται κατόπιν παραγγελίας.

Η αναλογία συμμετοχής σε έξοδα τρίτης συγγενικής επιχείρησης ή αντιπροσώπου.

Η αγορά άυλου δικαιώματος για χρήση στοιχείων πνευματικής ιδιοκτησίας.

Η λήψη δικαιώματος για χρήση στοιχείων πνευματικής ιδιοκτησίας.

Η καταβολή αποζημίωσης στο μισθωτή επιτηδευματία για να αποχωρήσει από μισθωμένο ακινήτου τρίτου, όταν κατόπιν συμφωνίας μεταβιβάσει τα μισθωτικά του δικαιώματα στο ακίνητο.

Η καταβολή αποζημίωσης για να μην ασκηθεί επαγγελματική δραστηριότητα σε ορισμένο μέρος της χώρας.

Η Καταβολή αποζημίωσης στο μισθωτό επαγγελματία για να αποχωρήσει από το μισθωμένο ακίνητο, όταν αυτή αντικρίζει διαφυγόντα κέρδη, πιθανή ωφέλεια ιδιοκτήτη από δημιουργηθείσα φήμη του καταστήματος κ.λπ.

Η καταβολή αποζημίωσης σε εμπορικό αντιπρόσωπο για λύση της εμπορικής αντιπροσωπείας.

Στις τέσσερις τελευταίες περιπτώσεις η αναφορά μας, ότι δικαιολογητικό στοιχείο είναι το Τ.Π.Υ. και όχι το τιμολόγιο αποζημίωσης προκύπτει από το γεγονός, ότι σε όλες αυτές τις περιπτώσεις υπάρχει το στοιχείο της αντιπαροχής, άρα πρόκειται για παροχή υπηρεσίας και όχι καταβολή ποσών για αποκατάσταση ή επαναφορά στη πρότερα κατάσταση ή για αποκατάσταση ζημίας, στοιχεία που πρέπει να υπάρχουν για να χαρακτηριστεί μια πράξη φορολογικά ως αποζημίωση.

Και τέλος οι δαπάνες για επισκευές, συντηρήσεις ή βελτιώσεις τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων με υλικά του εργολάβου, η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει το 1/3 συνολικής αμοιβής. Στα νέα έργα δεν εξετάζεται η αναλογία του 1/3 και εκδίδεται σε κάθε περίπτωση τιμολόγιο πώλησης.

❖ Έξοδα για τα οποία απαιτείται απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης.

Εδώ ανήκουν:

Η Επισκευή αυτοκινήτου με τοποθέτηση ανταλλακτικών στο χρόνο τη εγγύησης για το κόστος των χρησιμοποιημένων ανταλλακτικών.

Η χορήγηση δειγμάτων προς επιτηδευματίες για απόκτηση πελατείας, εφόσον τα δείγματα δεν έχουν χορηγηθεί από το προμηθευτικό οίκο δωρεάν. Στη περίπτωση αυτή, όπου τα δείγματα δεν έχουν κάποια αξία, η παράδοση τους καλύπτεται νομότυπα με την έκδοση του δελτίου αποστολής, στο οποίο αναγράφεται «δείγματα χωρίς αξία»

Η διάθεση δειγμάτων χωρίς αντάλλαγμα στο καταναλωτικό κοινό. Μια φορά το μήνα για τακτοποίηση λογιστικών εγγραφών με το κόστος αυτών.

Η εκχώρηση μέρους της προμήθειας σε ιδιώτες από το πράκτορα πώλησης εισιτηρίων αεροπορικών, ατμοπλοϊκών κ.λπ. συγκοινωνιακών μέσων.

Η Εκχώρηση μέρους της προμήθειας σε ιδιώτες αγοραστές αυτοκινήτων από τη μεσολαβούσα έκθεση αυτοκινήτων.

Η αμοιβή που καταβάλλεται σε συνταξιούχο ελεύθερο επαγγελματία για υπηρεσία που είχε προσφέρει όταν ήταν επιτηδευματίας.

Η καταβολή οφειλομένων επιδοτήσεων ή επιστροφών εμμέσων φόρων κ.λπ. σε συνταξιούχο επιτηδευματία.

Η καταβολή οφειλομένων επιδοτήσεων ή επιστροφών εμμέσων φόρων κ.λπ. σε μέλη λυθείσης εταιρίας.

Οι αμοιβές που καταβάλλονται σε κληρονόμους αποβιώσαντος επιτηδευματία που δεν συνεχίζουν τη συνεργασία του κληρονομούμενου.

Οι αμοιβές σε αλλοδαπούς επιστήμονες κ.λπ. για περιστασιακή απασχόληση και υπηρεσία στην Ελλάδα.

Η αγορά ενσήμων και χαρτοσήμων μέσω δημοσίων ταμείων.

Οι αμοιβές σε φυσικά πρόσωπα (νοικοκυρές κ.λπ.) που ασχολούνται σε σπίτια τους περιστασιακά και όχι κατά σύστημα με πλέξιμο, ράψιμο, ζωγραφική κ.λπ., σε φοιτητές για συμμετοχή τους σε έρευνες ή σε διάφορες εργασίες, εφόσον συντρέχουν οι παρακάτω λόγοι:

α. Λαμβάνουν από αυτή τη απασχόληση μικροποσά

β. Ασχολούνται περιστασιακά και όχι από σύστημα

γ. Δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία.

Οι αμοιβές που καταβάλλονται σε ελεύθερους εργάτες για φορτοεκφόρτωση αγαθών σε έκτακτη απασχόληση.

Η αμοιβή εκκαθαριστών Α.Ε., που διορίζονται με τη Ν. 2190/1920, εφόσον δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία.

Η αποζημίωση για καταστροφή εμπορευμάτων ιδιωτών λόγω συμβατικής υποχρέωσης, π.χ. ανατροπή φορτηγού δημόσιας χρήσης. Όταν η αποζημίωση εισπράττεται από επιτηδευματία, εκδίδεται από αυτόν τιμολόγιο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθρ. 12§3.

Οι αγορές μηνιαίων καρτών απεριορίστου διαδρομών από συγκοινωνιακά μέσα με σκοπό αυτές να διατεθούν σε υπαλλήλους εξωτερικών διαδικασιών.

Οι αμοιβές σε αγρότες για έκτακτη απασχόληση, εφόσον δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία (π.χ. όργωμα και φύτευση χώρου πράσινου/γκαζόν σε κάμπινγκ).

Η αποζημίωση-αμοιβή που καταβάλλεται από τις ΠΑΕ σε διαιτητές ποδοσφαιρικών αγώνων. Σύμφωνα με τη 147/1984 γνωμοδότηση της νομικής διεύθυνσης του υπουργείου οικονομικών η αμοιβή αυτή αποτελεί εισόδημα του αρθρ.48§3 του Ν.2134/94 (μη κατονομαζόμενου).

Η καταβολή προμήθεια σε μη επιτηδευματίες για συμπωματική μεσολαβήσει σε πωλήσεις αγαθών.

Η καταβολή προμήθειας σε αγρότες για διαμεσολάβηση τους (όχι από σύστημα) σε αγορές αγροτικών προϊόντων.

Η καταβολή εξόδων κίνησης στο προσωπικό.

Η καταβολή εξόδων για μετακίνηση του προσωπικού με ιδιότητα επιβατικά αυτοκίνητα, βάση της διανυθείσας απόστασης. Μετά το αρθρ.11§1 του Ν.2065/92, πρέπει ο υπάλληλος να προσκομίζει και τις αποδείξεις πραγματοποίησης εξόδων.

Η αμοιβή σε οδηγό λεωφορείου για φορτοεκφόρτωση αντικειμένου.

Η αμοιβή ασκούμενου δικηγόρου.

Ο νομικός σύμβουλος διοίκησης για τις διαιτησίες που αναλαμβάνει δεν θεωρείτε επιτηδευματίας για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. συνεπώς δεν έχει υποχρέωση τήρηση βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, αφού η δραστηριότητα αυτή έχει καθαρά ευκαιριακό χαρακτήρα και η κύρια απασχόληση του είναι η προσφορά έμμισθων υπηρεσιών προς το δημόσιο.

Οι αμοιβές σε Διαιτητές Διοικητικών δικαστηρίων.

Η καταβολή ποσού για αγορά βιβλίων από εκπαιδευτικούς καθηγητές ιδιωτικών σχολείων. Στην απόδειξη δαπανών ή στην ονομαστική κατάσταση που επιτρέπεται να συνταχθεί στην περίπτωση αυτή, πρέπει να επισυνάπτονται και οι πρωτότυπες αποδείξεις λιανικής πώλησης.

Η χορήγηση διατακτικών από επιχειρήσεις στο προσωπικό τους για αγορά αγαθών.

Η αμοιβή για αποκομιδή σκουπιδιών από ιδιοκτήτες αγροτικών ΦΙΧ.

Η αμοιβή σε ιδιοκτήτη αγροτικού Ι.Χ. αυτοκινήτου για μεταφορά μαθητών.

Η αμοιβή δημοσίων ή ιδιωτικών υπαλλήλων που διδάσκουν σε επιμορφωτικά σεμινάρια, εφόσον αυτοί δεν είναι από άλλη αιτία επιτηδευματίες.

Τα συγγραφικά δικαιώματα που καταβάλλονται από εκδοτικούς οίκους σε δημόσιους ή ιδιωτικούς υπαλλήλους, οι οποίοι δεν είναι από άλλη αιτία επιτηδευματίες.

Η αμοιβή για καταχώρηση άρθρων σε εφημερίδες από πρόσωπα που απασχολούνται περιστασιακά και δεν έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία (π.χ. μισθωτοί, συνταξιούχοι, φοιτητές κ.λπ.)

Η αμοιβή σε αλλοδαπό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα για υπηρεσίες που προσέφερε στην Ελλάδα, εκτός αν η ΔΟΥ αποδείξει, ότι έχει επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα.

Οι αμοιβές σε σωματεία εργαζομένων φορτοεκφορτωτών και εκδοροσφαγέων.

Η επιδότηση εργαζομένων ή ανέργων που παρακολουθούν επιδοτούμενα από του Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο σεμινάρια επαγγελματικής κατάρτισης και επιμόρφωσης το εισόδημα στη περίπτωση αυτή δεν μπορεί να υπαχθεί σε καμία κατηγορία γι' αυτό χαρακτηρίζεται ως «μη κατονομαζόμενο».

Η αμοιβή για την εκπόνηση σχεδίων νόμου ή διαταγμάτων.

Η αμοιβή για συμμετοχή σε ομάδες εργασίας δημόσιου τομέα, επιτροπές, συμβούλια κ.λπ.

Η αμοιβή σε ιδιώτες τηλεφωνητές επαρχιακών δικτύων του ΟΤΕ.

Η αμοιβή που χορηγείται από το Αρχαιολογικό Συμβούλιο σε εφευρέτη αρχαίων αντικειμένων είναι εισόδημα της §3αρθρ.48 του Ν.2238/94.

Η αμοιβή που καταβάλλεται σε εργαζόμενο από τον εργοδότη του ως αντάλλαγμα για εφεύρεση του είναι εισόδημα §3αρθρ.48 του Ν.2238/94.

Η προμήθεια που καταβάλλεται σε από ασφαλιστικές εταιρίες σε υπαλλήλους της λόγω ευκαιριακής διαμεσολάβησης σε ασφαλιστικές συμβάσεις.

Η απόδειξη δαπάνης μπορεί να εκδοθεί σε όλες τις περιπτώσεις αυτοπαράδοσης αγαθών ή υπηρεσιών, αντί του στοιχείου αυτοπαράδοσης που προβλέπουν οι διατάξεις του ΦΠΑ.

Η καταβολή δικαιωμάτων (ROYALTIES) σε αλλοδαπές επιχειρήσεις. Στην περίπτωση αυτή, εφόσον δεν είναι δυνατή η έκδοση απόδειξης δαπάνης (αδυναμία υπογραφής της απόδειξης από το δικαιούχο), δικαιολογητικό της καταβολής αποτελεί το εκδιδόμενο στοιχείο από την τράπεζα.

Βιβλιογραφία

- Δ. Σταματόπουλος, 1997, « Δαπάνες Επιχειρήσεων (Λογιστικές Διαφορές) & Κύρος Βιβλίων », εκδόσεις Αντ. Ν. Σακούλα, Αθήνα
- Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος, 2001, « Γενική Λογιστική », εκδόσεις ΕΛΛΗΝ, Αθήνα.
- Δ. Σταματόπουλος, 2008, « Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων », , εκδόσεις Elforin, Αθήνα
- Νικόλαος Πομόνης, 2004, «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων » εκδόσεις Α. Σταμούλης, Αθήνα
- Νικόλαος Πομόνης, 2000, « Λογιστική », εκδόσεις Α. Σταμούλης, Αθήνα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ – ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ

Αναφορικά με την αναγνώριση των δαπανών υπάρχουν ανά περιπτώσεις κάποια προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται οδηγώντας εναλλακτικά σε απόρριψη αυτών. Ενδεικτικά:

Περιπτώσεις κατά τις οποίες αναγνωρίζεται ή απορρίπτεται μια δαπάνη.

Δαπάνη Παροχής Υπηρεσιών: για να είναι αναγνωρίσιμη η δαπάνη πρέπει να έχει εκδοθεί το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών (ΤΠΥ). Το ΤΠΥ για να αποτελεί νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο πρέπει να περιλαμβάνει διπλότυπο θεωρημένο έγγραφο, να εκδίδεται από τον επιτηδευματία για την άσκηση του επαγγέλματος του και να αναγράφεται το ονοματεπώνυμο του, η διεύθυνση του, το ΑΦΜ, τα στοιχεία του λήπτη, το είδος των υπηρεσιών και το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς και ολογράφως. Στη περίπτωση που το ΤΠΥ δεν αναγράφει πλήρη εξειδίκευση των προσφερόμενων υπηρεσιών καθώς και τον τρόπο πραγματοποίηση τους, τότε η δαπάνη δεν αναγνωρίζεται και αναιρείται.

Δαπάνες που εκδίδονται από αλλοδαπές εταιρείες: για την αναγνώριση επαγγελματικής δαπάνης που καταβάλλεται σε αλλοδαπή επιχείρηση, η οποία δεν υπόκειται στις διατάξεις του κώδικα και συνεπώς δεν υποχρεούται να εκδώσει τα προβλεπόμενα απ' αυτόν στοιχεία απαιτείται κατ' αρχήν η έκδοση από τον καταβάλλοντα απόδειξης του αρθ. 24 ΚΦΣ, η οποία πρέπει να φέρει την υπογραφή του λαμβάνοντα. Αν όμως, λόγω των συνθηκών που συντρέχουν στη συγκεκριμένη κάθε φορά περίπτωση δεν είναι δυνατή η λήψη της απόδειξης αυτής τότε για την αναγνώριση της δαπάνης αρκεί και το σχετικό αποδεικτικό στοιχείο που εκδίδεται στο εξωτερικό (ΣτΕ 1546/1999 επταμ.). Στην περίπτωση που η αλλοδαπή εταιρεία δεν παρέδωσε αποδεικτικό στοιχείο στην επιχείρηση, τότε πρέπει να εκδοθεί απόδειξη δαπάνης από την επιχείρηση.

Δαπάνες Μισθοδοσίας προσωπικού: σύμφωνα με τη απόφαση του Σ.τ.Ε. 3243/1988 κρίθηκε ότι για να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα η μισθοδοσία του προσωπικού πρέπει να έχουν καταβληθεί ή καταλογιστεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του ΙΚΑ ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, έστω και αν η καταβολή των αποδοχών του προσωπικού αποδεικνύεται από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης. Το ίδιο ισχύει και για τα ποσά που καταβάλλονται στους υπαλλήλους για επιβράβευση της αποδοτικότητας αυτών.

Αν βέβαια δεν έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές ή δεν έχουν καταλογιστεί ή δεν έχει υποβληθεί Α.Π.Δ. προς το ΙΚΑ, ο υπόχρεος πρέπει να υποβάλλει αίτηση προς το ασφαλιστικό ταμείο στο οποίο ασφαλιζέται το προσωπικό του ή ο ίδιος. Και για να βεβαιωθεί η αίτηση των

οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών πρέπει να υποβληθεί μαζί με την κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης. Στην περίπτωση όμως που δεν γίνουν τα παραπάνω, τότε η δαπάνη μισθοδοσίας δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

Δαπάνη μισθοδοσίας προσωπικού αποτελεί και η αποζημίωση λόγω αποχώρηση υπαλλήλου από την επιχείρηση, θεωρείται παραγωγική και επομένως εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της, έστω και αν η αποζημίωση είναι μεγαλύτερη της νομίμου. Επίσης εάν η επιχείρηση καταβάλλει αποζημίωση εκτός της νομίμου στο απολυθέν προσωπικό, όταν απολύεται όλο το προσωπικό και η επιχείρηση διακόπτει την επιχειρηματική της δραστηριότητα, τότε δεν αναγνωρίζεται ως παραγωγική δαπάνη και επομένως δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Άλλη μια περίπτωση στην οποία δεν αναγνωρίζεται δαπάνη μισθοδοσίας είναι όταν η επιχείρηση απασχολεί λογιστή και η δήλωση φόρου εισοδήματος δεν υπογράφεται από αυτόν. Τότε οι αποδοχές αυτού δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του λογιστή μέχρι το $\frac{1}{4}$ των ετήσιων αποδοχών του.

Επίσης δαπάνη που καταχωρείται στα έξοδα μισθοδοσίας προσωπικού αλλά δεν έχει το χαρακτήρα μισθού για να καταβληθούν υπέρ του ΙΚΑ εισφορές, είναι η δαπάνη μίσθωσης κατοικιών για την παραμονή εργατοϋπαλλήλων της επιχείρησης. Με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 2553/1986 κρίθηκε ότι εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης δεδομένου ότι αποτελεί παραγωγική δαπάνη καθώς και η ενοικίαση των καταλυμάτων για τη στέγαση του προσωπικού. Παρομοίως οι αμοιβές προσωπικού έπαυλης, στην οποία διαμένουν μέλη της επιχείρησης και συνεργάτες αυτής θεωρούνται ως παραγωγικές δαπάνες κατά την απόφαση του Σ.τ.Ε. 419/1989 και επομένως εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της επιχείρησης.

Και τέλος, η δαπάνη για δώρα Χριστουγέννων κατά την απόφαση του Σ.τ.Ε. 1227/1995 κρίθηκε ότι εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ως παραγωγική δαπάνη. Η χορήγηση δώρων λόγω Χριστουγέννων σε είδος και χρήμα αποτελούν παραγωγική δαπάνη γιατί συμβάλλουν στην απόδοση των εργασιών και την καλύτερη οργάνωση και λειτουργία της επιχείρησης.

Δαπάνες Αμοιβών Μελών Δ.Σ.: οι μισθοί που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. Α.Ε. κατά πάγια διοικητική ομολογία, αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας ως δαπάνες μισθοδοσίας προσωπικού, ανεξάρτητα αν οι μισθοί αυτοί αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ή από εμπορικές επιχειρήσεις, εφόσον βεβαίως συντρέχουν και οι προβλεπόμενες από το νόμο λοιπές προϋποθέσεις αναγνώρισης της σχετικής δαπάνης (παραγωγικότητα της δαπάνης, ύπαρξη νόμιμων δικαιολογητικών κλπ.). Επίσης, απαραίτητη προϋπόθεση για να αναγνωριστούν προς έκπτωση από τα

ακαθάριστα έσοδα της Α.Ε. είναι η προέγκριση της σχετικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

Επίσης την απόφαση του Σ.τ.Ε. 1998/1987 κρίθηκε ότι δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ως γενικά έξοδα διαχείρισης, οι αμοιβές προς τον πρόεδρο του Δ.Σ. ο οποίος εκπροσωπεί την εταιρεία στο εσωτερικό και στο εξωτερικό, γιατί η εκπροσώπηση είναι κατά το αρθ. 18 παρ1 του κωδ. ν.2190/1920 , εντός του κύκλου των καθηκόντων αυτού ως μέλος του Δ.Σ. της εταιρείας.

Στη περίπτωση των προσωπικών ασφαλιστικών εισφορών του Γενικού Διευθυντή ή του Προέδρου της Α.Ε., οι δαπάνες αυτών δεν εκπίπτουν καθώς έχουν προσωπικό χαρακτήρα, δηλαδή βαρύνουν τον ίδιο ατομικά.

Δαπάνες Αμοιβών Εταίρων, Ο.Ε και Ε.Π.Ε.: με τις διατάξεις τις περιπτ. α' της παρ.1 του αρθ. 31 του ν.2238/1994 κατ' εξαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα των υπόχρεων τις παρ. 4 του αρθ. 2 στους οποίους περιλαμβάνονται και οι ομόρρυθμες εταιρείες, δεν εκπίπτουν οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων ή μελών τους. Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι οι εταίροι Ο.Ε. λαμβάνουν βάση καταστατικού ή κατόπιν συμφωνίας αμοιβές κατά τη διάρκεια της χρήσης, για τις υπηρεσίες που προσφέρουν προς αυτή, τότε οι αμοιβές αυτές δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και κατά συνέπεια, κατά τη λογιστική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων προκύπτουν από τα βιβλία της Ο.Ε., που λαμβάνει χώρα με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του νομικού προσώπου, οι αμοιβές αυτές πρέπει να προστεθούν ως λογιστική διαφορά.

Επίσης οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές που καταβάλλουν οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες τις παρ. 2 του αρθ. 2 του Κ.Β.Σ., στους εταίρους ή τα μέλη τους δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τους, προκειμένου να προσδιοριστούν τα φορολογητέα κέρδη τους.

Έξοδα Κίνησης: με την απόφαση του Σ.τ.Ε. 614/1990 κρίθηκε ότι για να αναγνωρισθούν σα γενικά έξοδα διαχείρισης τα έξοδα κίνησης υπαλλήλων της επιχείρησης πρέπει πέραν των αποδείξεων δαπανών που εξέδωσε η επιχείρηση, να επιδειχθούν κατά τον έλεγχο και δικαιολογητικά στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες.

Δηλαδή, το προσωπικό για κάθε δαπάνη που πραγματοποιεί, πρέπει να ζητά και να λαμβάνει τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία. Τα στοιχεία αυτά μπορεί να εκδίδονται, είτε στο όνομα των υπαλλήλων, είτε στο όνομα της επιχείρησης. Στη συνέχεια αυτά παραδίδονται στην επιχείρηση, η οποία πρέπει να εκδώσει απόδειξη δαπάνης σε κάθε δικαιούχο υπάλληλο το ποσό της οποίας αντιστοιχεί στα δικαιολογητικά που προσκομίστηκαν, όταν τα δικαιολογητικά

αυτά έχουν εκδοθεί στο όνομα του υπαλλήλου ή είναι ανώνυμες αποδείξεις λιανικής πώλησης. Αντίθετα όταν τα παραστατικά δαπανών έχουν εκδοθεί απευθείας στο όνομα της επιχείρησης, τότε αρκεί η έκδοση απόδειξης πληρωμής δεδομένου ότι, στη περίπτωση αυτή τα έξοδα καταχωρούνται στα βιβλία από τα στοιχεία των τρίτων.

Δαπάνες Διαφημίσεων: με τις διατάξεις του αρθ. 31 παρ. 1 περιπτ. ιδ' του ν.2238/1994 ορίζεται ότι, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται ως γενικά έξοδα διαχείρισης, επομένως αναγνωρίζονται φορολογικά.

Οι δαπάνες διαφημίσεων δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες διαφημιζόμενης επιχείρησης αν δεν αποδεικνύεται καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας. Δηλαδή η μη εξόφληση του είναι οι αιτία που οι δαπάνες δεν αναγνωρίζονται ως έξοδο.

Στη περίπτωση που μια επιχείρηση πραγματοποιεί δαπάνες διαφημίσεων στα ΜΜΕ αν δεν καταβάλλει τον ειδικό φόρο τηλεοπτικών διαφημίσεων ή το αγγελιόσημο που επιβάλλεται στις διαφημίσεις τηλεόρασης, ραδιοφώνου, εφημερίδων και περιοδικών τότε και πάλι η δαπάνη διαφήμισης δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.

Δαπάνες Επισκευής και Συντήρησης: με τις διατάξεις του αρθ. 31 παρ.1 περ. β' του ν. 2238/1994 όπως ισχύουν με το αρθ. 14 παρ2 του ν. 2459/1997 ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έξοδα διαχείρισης αναγνωρίζονται οι δαπάνες που δημιουργούνται για τη συντήρηση και την επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.

Οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων προς επιχειρήσεις Leasing για επιβατικά Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα αναγνωρίζονται κατά ένα μέρος:

- Αυτοκίνητα επιβατικά και μικτής χρήσης έως 1600 κυβικά εκατοστά αναγνωρίζεται το 70% και πρέπει να δηλωθεί ως λογιστική διαφορά το 30% κατά την αναμόρφωση των λογιστικών αποτελεσμάτων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.
- Αυτοκίνητα επιβατικά και μικτής χρήσης μεγαλύτερου κυβισμού των 1600 κυβικών εκατοστών αναγνωρίζεται το 35% των πιο πάνω δαπανών και πρέπει να δηλωθεί ως λογιστική διαφορά το 65% αυτών. Ο περιορισμός αυτός ισχύει για επιβατικά Ι.Χ. και μικτής χρήσης τα οποία είναι στην ιδιοκτησία της επιχείρησης ή μισθωμένα με το σύστημα Leasing.

Βασική προϋπόθεση για να αναγνωριστούν τα επιμέρους προαναφερόμενα ποσά είναι τα αυτοκίνητα να χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης και όχι για προσωπικές ανάγκες των επιχειρηματιών ή των εταίρων ή τρίτων προσώπων, δηλαδή σε μη επαγγελματικούς σκοπούς.

Εάν ένα αυτοκίνητο χρησιμοποιείται για τις επιχειρηματικές ανάγκες, αλλά και συγχρόνως για τις προσωπικές ανάγκες του επιχειρηματία, τότε ως ζήτημα πραγματικό κρίνεται από τον έλεγχο κατά πιο ποσοστό συμβαίνει αυτό και στη συνέχεια στο αναγνωριζόμενο ως καταρχήν έξοδο της επιχείρησης, εφαρμόζονται οι οριζόμενοι συντελεστές.

Αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων: για μία επιχείρηση που διενεργεί αποσβέσεις με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο από την νομοθεσία, τότε το τμήμα των αποσβέσεων που αντιστοιχεί στο υπερβάλλον ποσοστό δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της. Επίσης δεν μπορούν να αναγνωρισθούν και οι αποσβέσεις που υπολογίζονται για ακίνητα που βρίσκονται εκτός λειτουργίας.

Έξοδα κινητής τηλεφωνίας: οι δαπάνες που μπορούν να αναγνωριστούν από τα ακαθάριστα έσοδα ως δαπάνες κινητής τηλεφωνίας, είναι τα ποσά που καταβάλουν οι επιχειρήσεις για έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στη επιχείρηση και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν υπερβαίνουν τον αριθμό των εργαζόμενων της.

Στην περίπτωση που οι λογαριασμοί κινητής τηλεφωνίας είναι παραπάνω από τους εργαζόμενους της τότε δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση οι επιπλέον λογαριασμοί κινητής τηλεφωνίας. π.χ. επιχείρηση απασχολεί 20 άτομα κι έχει 32 λογαριασμούς κινητής τηλεφωνίας και το ποσό της δαπάνης ανέρχεται στα 10.000 € τότε το ποσό της δαπάνης που αντιστοιχεί στην επιχείρηση θα είναι $(20/32 \times 10.000) = 6250 \text{ €}$

Από το παραπάνω ποσό μόνο το 50% θα αναγνωριστεί ως έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Όσον αφορά τις προσωπικές εταιρίες επειδή προέχει το προσωπικό στοιχείο και οι εταίροι προσφέρουν την προσωπική τους εργασία ως μισθωτοί για τις ανάγκες της εταιρίας, τότε θα περιλαμβάνονται κι οι εταίροι στον αριθμό των εργαζόμενων. Και επομένως τα έξοδα κινητής τηλεφωνίας για τους εταίρους της μπορούν να αναγνωριστούν, με την προϋπόθεση όμως να υπάρχει ένας λογαριασμός κινητού τηλεφώνου για κάθε εταίρο. Τα ίδια ισχύουν και για τις επιχειρήσεις που ασκούνται ατομικά από τον επιχειρηματία, δηλαδή από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης θα εκπίπτει το 50% της δαπάνης του κινητού του τηλεφώνου. Τα παραπάνω περί κινητών τηλεφώνων εφαρμόζονται και στην περίπτωση των Ε.Π.Ε., Α.Ε., δημόσιων, δημοτικών επιχειρήσεων, κ.λπ. που χρησιμοποιούνται από τους διαχειριστές ή εταίρους εταιρείας περιορισμένης ευθύνης και τον Πρόεδρο, τον Διευθύνοντα Σύμβουλο ή μέλη Δ.Σ. ανώνυμης εταιρείας, δημόσιας επιχείρησης, κ.λπ.

Αγορά πρώτων και βοηθητικών υλών: το ποσό που κατέβαλε η επιχείρηση για την απόκτηση των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και άλλων αγαθών αποτελούν κόστος για την επιχείρηση και επομένως

εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της. Στο κόστος αυτό συμπεριλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, μεταφοράς, αποθήκευσης κ.τ.λ.

Επίσης βάση του άρθρου 51 Α του ν. 2238/1994 οι δαπάνες απόκτησης πρώτων και βοηθητικών υλών και άλλων εμπορεύσιμων αγαθών στις οποίες περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, μεταφορά, αποθήκευσης κ.τ.λ., όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο (τριγωνικές συναλλαγές) δεν αναγνωρίζονται.

Ποινικές ρήτρες, πρόστιμα: όλα τα πρόστιμα, οι ποινικές ρήτρες και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται στην επιχείρηση δεν αναγνωρίζονται από τα ακαθάριστα έσοδα, όποιος κι αν ήταν ο λόγος επιβολής τους.

Έξοδα διανυκτέρευσης: τα έξοδα διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων μπορούν να εκπέσουν με την προϋπόθεση όμως ότι το ξενοδοχείο βρίσκεται εντός του νομού δηλαδή κοντά στην περιοχή όπου βρίσκεται η έδρα ή το υποκατάστημα της επιχείρησης.

Τα λοιπά έξοδα φιλοξενίας και διανυκτέρευσης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

Δαπάνες ταξιδιών: τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιήθηκαν στην αλλοδαπή της επιχείρησης από εργαζόμενους της ή συνεργάτες της, αφορούν συνήθως έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής τα οποία εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Τα έξοδα αυτά δεν αναγνωρίζονται με το ίδιο ποσό για παράδειγμα τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής.

Βιβλιογραφία

- Δ. Σταματόπουλος, 1997, « Δαπάνες Επιχειρήσεων (Λογιστικές Διαφορές) & Κύρος Βιβλίων », εκδόσεις Αντ. Ν. Σακούλα, Αθήνα
- <http://reviews.in.gr/finance/forologia/article/?aid=1231108196>

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5^ο

ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ & ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΒΙΒΛΙΩΝ

Το κεφάλαιο αυτό περιλαμβάνει τα κριτήρια βάσει των οποίων οι επιτηδευματίες χωρίζονται σε κατηγορίες σε σχέση με τα βιβλία του Κώδικα που πρέπει να τηρήσουν. Παρουσιάζεται επίσης η αποδεικτική δύναμη των βιβλίων βάση του Κώδικα.

5.1 Ένταξη Επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων

Σύμφωνα με το Κ.Β.Σ. τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται για την ένταξη των επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων είναι τριών ειδών (άρθρο 4). Συγκριμένα τα κριτήρια αυτά είναι, είτε **τυπικά**: το αντικείμενο του επαγγέλματος και η νομική μορφή, είτε **ουσιαστικά**: τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα, είτε τέλος **μικτά**: το αντικείμενο του επαγγέλματος και το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων.

Τα βιβλία δεν συνδέονται με τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει ο επιτηδευματίας. Παρ' όλα αυτά σε κάθε περίπτωση και χωρίς καμία εξαίρεση ο επιτηδευματίας ο οποίος είναι υπόχρεος να τηρεί βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας, είναι πάντοτε υποχρεωμένος να εκδίδει τα φορολογικά στοιχεία που ορίζονται από το Κώδικα π.χ. τιμολόγια, δελτία αποστολής, απόδειξης επαγγελματικών δαπανών, αποδείξεις αυτοπαράδοσης, συγκεντρωτικά δελτία αποστολής και κλπ. Αυτές είναι οι δυο βασικές και γενικές υποχρεώσεις του επιτηδευματία που απορρέουν από τον κώδικα, υποχρεώσεις για την τήρηση βιβλίων και για την έκδοση στοιχείων οι οποίες δεν συνδέονται μεταξύ τους αλλά η καθεμία με τις διατάξεις που την προβλέπουν.

Επισημαίνεται λοιπόν και καταρχήν ότι όλοι οι επιτηδευματίες χωρίς εξαίρεση εντάσσονται σε μια κατηγορία βιβλίων του κώδικα, αμέσως μετά την έναρξη των εργασιών τους. Δεν υπάρχει δηλαδή χρόνος που διανύεται χωρίς βιβλία, προκειμένου να μαζευτούν στοιχεία από την άσκηση του επαγγέλματος του συγκεκριμένου επιτηδευματία, ώστε από τα στοιχεία αυτά σαν κριτήριο να επακολουθήσει η κατάταξη του επιτηδευματία. Είναι φανερό λοιπόν ότι η αρχική κατάταξη του επιτηδευματία γίνεται με κριτήρια που στηρίζονται είτε σε εξωτερικά χαρακτηριστικά του, είτε σε τεκμήρια.

5.1.1 Κριτήρια ένταξης επιτηδευματία στη γ' κατηγορία βιβλίων

Στη γ' κατηγορία εντάσσονται η ημεδαπές και αλλοδαπές ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, καθώς και οι κοινοπραξίες ή άλλης νομικής μορφής επιχειρήσεις κατασκευής δημόσιων έργων, εφόσον ο προϋπολογισμός του έργου που αναλαμβάνουν υπερβαίνει το όριο τήρησης βιβλίων της γ' κατηγορίας.

Επίσης στη γ' κατηγορία εντάσσονται τα πρόσωπα των περιπτώσεων β, γ και δ της παρ. 1 του αρθ. 101 του Κώδικα ορολογίας εισοδήματος, που κυρώθηκε με το ν. 2238/1994, που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών ή την κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, καθώς και οι κοινοπραξίες που έχουν το ίδιο αντικείμενο εργασιών, εφόσον συμμετέχει σε αυτές ένα τουλάχιστον από τα πρόσωπα του παρόντος εδαφίου ή ημεδαπή ανώνυμη ή περιορισμένης ευθύνης εταιρεία.

Υποχρέωση διατήρηση βιβλίων τρίτης κατηγορίας συντρέχει και για τις κοινοπραξίες, στις οποίες εισφέρεται η κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή η ανέγερση οικοδομών από τις κοινοπραξίες προηγούμενου εδαφίου.

Επομένως η κατάταξη των επιχειρήσεων στη γ' κατηγορία περιλαμβάνει 3 ρυθμίσεις:

- Πρώτη ρύθμιση αποτελεί η ένταξη στη γ' κατηγορία με το τυπικό κριτήριο της εταιρικής τους μορφής όλων χωρίς εξαιρέσεις των ανώνυμων εταιριών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών τους, το ύψος του κύκλου εργασιών πραγματοποιούν η όποιο άλλο κριτήριο.
- Δεύτερη ρύθμιση αποτελεί η ένταξη στη γ' κατηγορία των κοινοπραξιών ή οποιασδήποτε άλλης μορφής κατασκευαστικών επιχειρήσεων. Η ρύθμιση αυτή περιλαμβάνει και ειδικά πρόσθετα κριτήρια όπως να κατασκευάζουν δημόσια έργα και ο προϋπολογισμός του έργου που αναλαμβάνουν να ξεπερνά το όριο του κύκλου εργασιών με βάση το οποίο οι επιχειρήσεις κατατάσσονται στη γ' κατηγορία.
- Τρίτη ρύθμιση πρόκειται για την εξαίρεση των ξένων επιχειρήσεων που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα με βάση τους ειδικούς νόμους που αναφέρονται στο κώδικα, οι οποίες δεν φορολογούνται με βάση το νόμο για την φορολογία εισοδήματος, καθώς και των υποκαταστημάτων των ξένων αεροπορικών επιχειρήσεων οι οποίες όμως απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος. Η ίδια απαλλαγή ισχύει και για τις ελληνικές εταιρείες που είναι εγκατεστημένες στην αντίστοιχη ξένη χώρα. Οι ξένες επιχειρήσεις λοιπόν αυτών των κατηγοριών έστω και αν έχουν τα στοιχεία να ενταχθούν υποχρεωτικά στη γ' κατηγορία, μπορούν να τηρούν βιβλία β' κατηγορίας.

5.1.2 Κριτήρια ένταξης επιτηδευματιών στη β' κατηγορία βιβλίων

Στη β' κατηγορία αντίστοιχα βασικό κριτήριο είναι το είδος του επαγγέλματος που ασκεί ο επιτηδευματίας και το ποσό των ετήσιων των ακαθάριστων εσόδων του.

Οι επιτηδευματίες που εντάσσονται στη β' κατηγορία είναι:

- Ο επιτηδευματίας του οποίου τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος, καθώς και εκμεταλλευτής πλοίου της δεύτερης κατηγορίας του αρθ. 3 του ν.27/1975.
- Ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών. Στη περίπτωση όμως που ένας από τους παραπάνω επιτηδευματίες διατηρεί και κλάδο παροχής άλλων υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών τηρεί, για όλες τις δραστηριότητες του τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στο σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της β.
- Ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία πετρελαίου. Στη περίπτωση που διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών παροχής υπηρεσιών τηρεί για το κλάδο αυτό τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού όχι όμως κατηγορίας κατώτερης της β.

Οπότε συμπεραίνεται ότι ισχύει το τυπικό κριτήριο του είδους του επαγγέλματος αφού όσοι ασκούν οποιοδήποτε επάγγελμα από τα παραπάνω, τηρούν βιβλία β' κατηγορίας, ανεξάρτητα από το είδος των εσόδων τους. Παράλληλα όμως μπορεί να παρέχουν και άλλες υπηρεσίες είτε να πωλούν και άλλα αγαθά, τότε οι επιτηδευματίες κρίνονται με βάση το ουσιαστικό κριτήριο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων τους και τηρούν τα βιβλία που αντιστοιχούν στο ύψος των εσόδων αυτών. Ωστόσο όμως δεν μπορούν να τηρήσουν βιβλία κατώτερης της β' κατηγορίας.

5.1.3 Κριτήρια ένταξης επιτηδευματιών στη α' κατηγορία βιβλίων

Βασικό κριτήριο για την ένταξη επιτηδευματιών στην α' κατηγορία είναι το είδος του επαγγέλματος που ασκεί και το ποσό των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του.

Στην α' κατηγορία εντάσσονται με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 2 του αρθ. 4 οι παρακάτω επιτηδευματίες: εκμεταλλευτής περιπτέρου, πωλητής οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές, ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων για την εμπορία βενζίνης. Εάν κάποιος από τους παραπάνω διατηρεί και κλάδο πώλησης άλλων αγαθών ή παροχής υπηρεσιών τηρεί για τον κλάδο αυτό τα βιβλία της κατηγορίας που αντιστοιχεί στα ετήσια ακαθάριστα έσοδα του κλάδου αυτού όχι όμως κατώτερη της β' κατηγορίας.

Τα παραπάνω ίσχυαν μέχρι της 01/07/2010. Από της 1/07/2010 εφαρμόζεται ο ν. 3842/2010, όπου με βάση το άρθρο 19 του Β' κεφαλαίου επέρχονται αλλαγές στις διατάξεις του π.δ. 1186/1992 (Κ.Β.Σ.). Οι αλλαγές αυτές αφορούν κυρίως την α' κατηγορία τήρησης βιβλίων όπου και καταργείται, με αποτέλεσμα όσοι επιτηδευματίες απαλλάσσονταν ή τηρούσαν

βιβλία α' κατηγορίας, να εντάσσονται αυτόματα στη β' κατηγορία τήρησης βιβλίων.

5.1.4 Ένταξη επιτηδευματιών με ειδικά κριτήρια και ύψους ακαθαρίστων εσόδων.

Ειδικά κριτήρια ένταξης επιτηδευματιών

Όσοι από τους επιτηδευματίες δεν κατατάχθηκαν με βάση τα κριτήρια των προηγούμενων παραγράφων, δηλαδή τη νομική μορφή της επιχείρησης που ασκούν το αντικείμενο των εργασιών τους, κατατάσσονται στη β' κατηγορία βιβλίων εκτός αν τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα τους ξεπερνούν το όριο της β' κατηγορίας και επιβάλλουν να καταταχθούν στη γ' κατηγορία. Τα βιβλία της β' κατηγορίας τηρούν και οι επιτηδευματίες που αρχίζουν το επάγγελμα τους εφόσον με τα παραπάνω κριτήρια δεν εντάσσονται σε καμία από τις δυο άλλες κατηγορίες.

Όρια ετήσιων ακαθαρίστων εσόδων:

Το ύψος των ετήσιων ακαθαρίστων εσόδων οριοθετήθηκε, για να μπορεί η επιχείρηση που αναπτύσσεται να επιτυγχάνει καλύτερο έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων καθώς και φορολογικό έλεγχο. Επομένως ορίζονται τα ακόλουθα:

Κατηγορίες Βιβλίων	Όρια ακαθάριστων εσόδων
A' Κατηγορία (καταργήθηκε)	μέχρι 150.000€
B' Κατηγορία	μέχρι 1.500.000€
Γ' Κατηγορία	άνω των 1.500.000€

Τα παραπάνω όρια για τη κατηγορία τήρησης βιβλίων, ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Αν η προηγούμενη διαχειριστική περίοδος είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη του 12μήνου τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή των διατάξεων του κώδικα αυτού βρίσκονται με αναγωγή. Όταν πωλούνται αγαθά για λογαριασμό τρίτου ως ακαθάριστο έσοδο για την τήρηση βιβλίων θεωρείτε η αξία των αγαθών που πωλήθηκαν.

Ένταξη επιτηδευματία σε βιβλία κατηγορίας ανώτερης

Σ' αυτή την περίπτωση ο επιτηδευματίας επιλέγει από μόνος του να τηρήσει βιβλία ανώτερης κατηγορίας από εκείνη στην οποία εντάσσεται αυτό αποτελεί ένα σύνηθες φαινόμενο κατά το οποίο ο επιτηδευματίας θέλει να επιτύχει καλύτερο έλεγχο και τήρηση των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης.

Εκτός από την προαιρετική επιλογή υπάρχει και η περίπτωση μετασχηματισμού της επιχείρησης από μικρότερη σε μεγαλύτερη. Η νέα

επιχείρηση έχει όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του κώδικα αυτού, που είχε οποιαδήποτε από τις επιχειρήσεις του κλάδου που μετασηματίστηκαν.

5.2 Κατηγορίες Βιβλίων

Ο παραπάνω διαχωρισμός των επιτηδευματιών σε κατηγορίες τήρησης βιβλίων έχει συνδεθεί με το γεγονός ότι κάθε κατηγορία τηρεί διαφορετικά βιβλία.

5.2.1 Βιβλία Α' Κατηγορίας (παρ.4 άρθρο 4)

Τα βιβλία της α' κατηγορίας είναι τα πιο απλά και στοιχειώδη από τα βιβλία των κατηγοριών που προβλέπει ο κώδικας δεν πρόκειται φυσικά για λογιστικά βιβλία με οποιαδήποτε έννοια. Δεν πρόκειται καν για βιβλίο απλογραφίας, αφού δεν παρακολουθείτε καμία οικονομική σχέση. Πρόκειται ουσιαστικά για ένα βιβλίο, απλής καταγραφής σε κατηγορίες των παραστατικών των συναλλαγών αγορών που πραγματοποιεί ο επιτηδευματίας.

Ο επιτηδευματίας που ασκεί βιβλία α' κατηγορίας για την άσκηση του επαγγέλματος του τηρεί βιβλίο αγορών, με ξεχωριστές στήλες στις οποίες καταχωρεί:

- α) το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και την χρονολογία έκδοσης ή λήψης του και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη
- β) την αξία αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, τα έξοδα, το ΦΠΑ των πράξεων αυτών καθώς και τις επιστροφές και εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερα στοιχεία οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες.

Στο Βιβλίο αγορών αναφέρονται τα εμπορεύσιμα στοιχεία, οπότε ο κώδικας απομονώνει τις συναλλαγές που δεν αναφέρονται σε εμπορεύσιμα στοιχεία, ώστε από τις στήλες των συναλλαγών του να μπορεί εύκολα να προσδιοριστεί η φορολογητέα ύλη της χρήσης.

Σημειώνεται ότι, τόσο επί μηχανογραφικής όσο επί χειρόγραφης τήρησης του βιβλίου αγορών, όταν οι αθροίσεις των ποσών γίνονται σε μηνιαία βάση πρέπει, στο τέλος κάθε έτους, να γίνεται η ανακεφαλαίωση όλων των μηνιαίων αθροισμάτων είτε στο βιβλίο αγορών είτε στη κατάσταση, ώστε να προσδιορίζεται το σύνολο των αγορών του έτους.

Και τέλος, το βιβλίο αγορών ενημερώνεται μέσα σε δεκαπέντε ημέρες από την έκδοση ή λήψη του δικαιολογητικού.

Όπως έχει ήδη αναφερθεί τα βιβλία της α' κατηγορίας έχουν καταργηθεί βάση του άρθρου 19 του κεφαλαίου Β' του ν. 3842/2010 όπου και ισχύει από της 01/07/2010. Οι επιτηδευματίες που απαλλάσσονταν ή που τηρούσαν α' κατηγορίας εντάσσονται στην β' κατηγορία.

5.2.2 Βιβλία Β' Κατηγορίας (παρ.3 άρθρο 4)

Τα βιβλία της β' κατηγορίας, όπως και της α', δεν αποτελούν βέβαια λογιστικά βιβλία. Πρόκειται απλά για ένα βιβλίο όπου ο επιτηδευματίας καταχωρεί τα έσοδα και τα έξοδα του, από το οποίο συνάγεται το εισόδημα του, που προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα του βιβλίου, άλλοτε με αυτά τα ίδια και άλλοτε με κατάλληλα τεκμήρια υποστηρίζοντας αυτά τα δεδομένα.

Επιτηδευματίας της β' κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του τηρεί βιβλίο εσόδων – εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί:

- α) Το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό, την χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων,
- β) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις,
- γ) τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με το προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψεις υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις,
- δ) τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες,
- ε) το ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.

Ωστόσο το βιβλίο εσόδων- εξόδων ενημερώνεται μέσα σε 15 ημέρες από την έκδοση ή λήψη του δικαιολογητικού στοιχείου.

Επίσης ο κώδικας επέβαλλε την υποχρέωση στους επιτηδευματίας της β' κατηγορίας που τα έσοδα τους από την πώληση αγαθών ξεπερνούν το όριο της α' κατηγορίας βιβλίων, να τηρούν και βιβλίο απογραφής. Η διάταξη αποβλέπει να επεκταθεί και στους επιτηδευματίες της β' κατηγορίας που έχουν αντικείμενο το εμπόριο ή τη μεταποίηση, ένας πιο ακριβής προσδιορισμός του καθαρού κέρδους. Στο βιβλίο απογραφής ο επιτηδευματίας της β' κατηγορίας καταρτίζει κανονική απογραφή.

5.2.3 Βιβλία Γ' Κατηγορίας (παρ.2 άρθρο 4)

Ο επιτηδευματίας τη γ' κατηγορίας για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά την διπλογραφική λογιστική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα¹¹.

¹¹ **Τα βασικότερα λογιστικά συστήματα:**

1. Το Ιταλικό ή Κλασικό Σύστημα, κατά το οποίο τηρείται ένα ημερολόγιο (γενικό ημερολόγιο), στο οποίο καταχωρούνται όλες οι οικονομικές πράξεις. Και κατά εξαίρεση μπορεί να τηρείται και ένα ημερολόγιο για τις τακτοποιητικές πράξεις του ισολογισμού. Στο σύστημα αυτό μπορούν να χρησιμοποιούνται βοηθητικά βιβλία που να περιέχουν πράξεις της αυτής φύσεως (βιβλίο ταμείου, βιβλίο αγορών κλπ). Τα βοηθητικά βιβλία είναι πρώτης εγγραφής και τα δεδομένα μεταφέρονται στο ενικό ημερολόγιο με μία ή περισσότερες ανακεφαλαιωτικές εγγραφές, που περιέχουν την ημερήσια κίνηση των λογαριασμών που παρακολουθούνται στο καθένα από αυτά.

Και για την τήρηση των βιβλίων ο κώδικας διαγράφει απλά ένα πλαίσιο λογιστικής οργάνωσης των υποχρεώσεων του επιτηδευματία της γ' κατηγορίας. Πλαίσιο που ορίζεται:

- από τον προσδιορισμό των βιβλίων που πρέπει να τηρηθούν, και που ορίζονται από το γενικό προσδιορισμό «λογιστικά βιβλία»
- από το προσδιορισμό της μεθόδου μόνο ενώ το σύστημα αφήνεται ελεύθερο στην ευχέρεια επιλογής του επιτηδευματία
- από το γενικό περιορισμό να ισχύσουν γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

Επίσης παρατηρείτε ότι ο κώδικας προκείμενου να προσδιορίσει το πλέγμα των λογαριασμών, που σημαίνει και το πλέγμα πληροφοριών που πρέπει να προκύπτουν από τη λογιστική των επιχειρήσεων της γ' κατηγορίας, εξειδικεύει τις σχετικές ρυθμίσεις και παραπέμπει στο ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο. Και παραπέρα περιορίζει τον επιτηδευματία να χρησιμοποιήσει όλους τους υποχρεωτικούς λογαριασμούς του Ε.Γ.Λ.Σ. κάθε βαθμού, επιτρέποντας του να αναπτύξει με δική του πρωτοβουλία και για τις ειδικές ανάγκες της επιχείρησης του μόνο τριτοβάθμιους λογαριασμούς στο πεδίο όπου δεν υπάρχουν θεσμοθετημένοι από το σχέδιο τέτοιοι λογαριασμοί και βέβαια τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς. Εξαιρεί εξάλλου από τη γενική εφαρμογή, το μέρος του Ε.Γ.Λ.Σ που προβλέπει την αναλυτική λογιστική της εκμετάλλευσης και η οποία καταλαμβάνει στο σχέδιο την ομάδα λογαριασμών 9. Ενώ παράλληλα κατοχυρώνει την εφαρμογή της ομάδας λογαριασμών αυτής, την εφαρμογή κλαδικών λογιστικών σχεδίων καθώς και την επιβολή άλλων υποχρεώσεων που προβλέπονται από ειδικές διατάξεις και αφορούν στην εφαρμογή του Ε.Γ.Λ.Σ.

Εκτός των παραπάνω επιβάλλει και την τήρηση του μητρώου παγίων στοιχείων, σαν υποχρεωτικού βιβλίου της γ' κατηγορίας βιβλίων, που σημαίνει ότι η μη τήρηση του επισύρει τις ανάλογες συνέπειες που προβλέπονται από το κώδικα.

Από τους λογαριασμούς το γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των

2. Το Συγκεντρωτικό Σύστημα, που χαρακτηρίζεται από τη διάσπαση του ημερολογίου σε πολλά αναλυτικά ημερολόγια και το συγκεντρωτικό ημερολόγιο. Οι παραλλαγές με τις οποίες εφαρμόζεται το σύστημα αυτό είναι πολλές, από τις οποίες οι κυριότερες είναι:

α) η Γερμανική παραλλαγή όπου τηρούνται δύο αναλυτικά ημερολόγια, Ταμείου (ΑΗ Εισπράξεων και ΑΗ Πληρωμών) και Συμψηφιστικών πράξεων (Α.Η.Δ.Π.).

β) η βελτιωμένη Γερμανική παραλλαγή, που πέρα από τα πιο πάνω Α.Η τηρούνται και Α.Η αγορών και πωλήσεων.

γ) η Αγγλική παραλλαγή, που δεν τηρείται συγκεντρωτικό ημερολόγιο, αλλά τα στοιχεία των Α.Η μεταφέρονται απευθείας στο γενικό καθολικό.

δ) η Γαλλική παραλλαγή, που χρησιμοποιούνται πολλά Α.Η όπως Εισπράξεων, Πληρωμών, Διαφόρων Πράξεων, Αγορών, Πωλήσεων, Γραμματίων Εισπρακτέων, Γραμματίων Πληρωτέων, Τραπεζών κλπ, ανάλογα με τις ανάγκες της επιχείρησης και

ε) η Αμερικάνικη παραλλαγή, που το συγκεντρωτικό ημερολόγιο και το γενικό ημερολόγιο και το γενικό καθολικό έχουν ενσωματωθεί σε ένα βιβλίο.

καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

Ταυτόχρονα ο κώδικας επιβάλλει σε ορισμένες εταιρείες να τηρούν βιβλία που δεν είναι λογιστικά στα οποία από διατάξεις άλλων νόμων, πρέπει να καταχωρούνται οι αποφάσεις των αποφασιστικών οργάνων των εταιρειών αυτών, αποφάσεις μέσα στις οποίες συγκαταλέγονται εκείνες που αφορούν ζητήματα τρέχοντα (π.χ. έγκριση ετήσιων ισολογισμών) ή και σπουδαία (π.χ. μετατροπή, συγχώνευση, αλλαγή σκοπού, κλπ.) που έχουν επίπτωση στην οικονομική ζωή της επιχείρησης. Τέτοια βιβλία μπορεί να είναι βιβλία πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων και βιβλίο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου και βιβλίο μετοχών τα οποία τηρούνται από τις Α.Ε. Παρομοίως οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης τηρούν βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων και βιβλίο πρακτικών διαχείρισης. Τα βιβλία αυτά δεν έχουν κάποιο συγκεκριμένο χρόνο ενημέρωσης από το Κώδικα, αλλά ο χρόνος ενημέρωσης προκύπτει από άλλες διατάξεις.

5.2.4 Βιβλίο Αποθήκης-Παραγωγής Κοστολογίου-Τεχνικών Προδιαγραφών

Κατά την τήρηση του βιβλίου αποθήκης και βιβλίου παραγωγής-κοστολογίου παρακολουθούνται η διακίνηση, η διαχείριση και ανάλωση των αποθεμάτων, επίσης ελέγχεται και η διαμόρφωση του κόστους παραγωγής.

Βιβλίο Αποθήκης (άρθρο 8 ΚΒΣ)

Προϋπόθεση για την τήρηση βιβλίου Αποθήκης είναι, η επιχείρηση να έχει ένα σχετικό μέγεθος. Τεκμήριο αυτού του μεγέθους είναι σύμφωνα με τον κώδικα, το ύψος των ετησίων ακαθάριστων εσόδων σε συνδυασμό με τον τρόπο με τον οποίο πραγματοποιούνται οι πωλήσεις, αν πρόκειται δηλαδή για πωλήσεις χονδρικές ή λιανικές. Συνήθως το ίδιο ποσό ακαθάριστων εσόδων από λιανικές και από χονδρικές σημαίνει μικρότερο όγκο ακαθάριστων εσόδων στην περίπτωση των λιανικών πωλήσεων. Στις λιανικές πωλήσεις οι τιμές μονάδας είναι υψηλότερες, γι' αυτό όταν πρόκειται για επιχειρήσεις που διενεργούν λιανικές πωλήσεις το όριο των ακαθάριστων εσόδων για την τήρηση βιβλίου αποθήκης είναι υψηλότερο, από 'τι το όριο των επιχειρήσεων που διενεργούν χονδρικές πωλήσεις.

Το βιβλίο αποθήκης διαφέρει ανάμεσα στους εμπόρους και αυτούς που πωλούν αγαθά μετά από προηγούμενη επεξεργασία οπότε ποικίλει λόγω διάφορων αναγκών και δυνατοτήτων του κάθε κλάδου. Επομένως το βιβλίο αποθήκης διακρίνεται σε:

1. Βιβλίο Αποθήκης εμπόρων χονδρικών πωλήσεων, αφορά δηλαδή τους επιτηδευματίες που πουλούν τα αγαθά για δικό τους λογαριασμό χονδρικός και κατά κύριο λόγο χονδρικός, εφόσον κατά τις δυο προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα τους υπερέβησαν το ποσό των 3.000.000€

2. Βιβλίο Αποθήκης εμπορών λιανικών πωλήσεων, αφορά τους επιτηδευματίες που πωλούν αγαθά για δικό τους λογαριασμό κατά κύριο λόγο λιανικώς εφόσον κατά τις δυο προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα τους υπερέβησαν το ποσό των 4.000.000€

3. Βιβλίο αποθήκης εμπορών (πωλητών) για λογαριασμό τρίτων, αφορά τους επιτηδευματίες που πωλούν αγαθά για λογαριασμό τρίτων ή για δικό του λογαριασμό και λογαριασμό τρίτων. Τα αγαθά των τρίτων παρακολουθούνται ξεχωριστά κατά είδος και ποσότητα.

4. Βιβλίο αποθήκης ενεργούντων μεταποίησης, αφορά του επιτηδευματίες που πωλούν αγαθά μετά από προηγούμενη επεξεργασία εφόσον κατά τις δυο προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους το σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων του υπερέβη το ποσό των 3.000.000€ τηρεί βιβλίο αποθήκης πρώτων υλών, βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, ετοιμών προϊόντων και υποπροϊόντων, στο οποίο καταχωρούνται για κάθε αγαθό οι αγορές και πωλήσεις κατά είδος ποσότητα και αξία ή εντός και εκτός της επιχείρησης ποσοτική διακίνηση κατά είδος και ποσότητα.

5. Βιβλίο Αποθήκης ενεργούντων μεταποίησης για λογαριασμό τρίτων, αφορά τους επιτηδευματίες που ενεργούν επεξεργασίες για λογαριασμό τρίτων ή για δικό τους λογαριασμό και λογαριασμό τρίτων, εφόσον κατά τις δυο προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους το σύνολο των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων να υπερβεί το ποσό των 3.000.000€. Οι πρώτες ύλες και τα έτοιμα προϊόντα των τρίτων παρακολουθούνται ξεχωριστά κατά είδος και ποσότητα.

6. Βιβλίο αποθήκης εξαγωγών, αφορά τους επιτηδευματίες που πωλούν αγαθά εκτός της χώρας ή ενεργεί επεξεργασία για λογαριασμό κατοίκου άλλης χώρας, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα ανά κλάδο, κατά τις δυο προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους από τη δραστηριότητα αυτή να υπερβούν το 80% του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων τους και τα ετήσια αυτά έσοδα να υπερβούν το ποσό των 5.500.000€

7. Βιβλίο αποθήκης εμπορών και ενεργούντων μεταποίησης, αφορά τους εμπόρους που ενεργούν και μεταποίησης. Όταν για έναν επιτηδευματία που έχει παράλληλα με τον κλάδο εμπορίου και ξεχωριστό κλάδο επεξεργασίας, η υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης κρίνεται αυτοτελώς για κάθε κλάδο, εξαιρώντας τους υπόχρεους στην τήρηση αναλυτικής λογιστικής (ομάδας 9) και σύμφωνα με τις διατάξεις του π.δ. 1123/1980 επιτηδευματίες που υποχρεούνται στη τήρηση βιβλίου αποθήκης για τον ένα κλάδο τηρούν βιβλίο αποθήκης και για τον άλλο κλάδο.

Δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίου αποθήκης:

α) ο εκμεταλλευτής ελαιοτριβείου

β) ο εκμεταλλευτής πρατηρίου χονδρικής πώλησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων

γ) ο πωλητής βενζίνης και πετρελαίου για λογαριασμό τρίτου

δ) ο εκμεταλλευτής πρατηρίου υγραερίου αυτοκινήτων

ε) ο εκμεταλλευτής πρατηρίου υγρών καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων

στ) ο εκμεταλλευτής εστιατορίου ή ζαχαροπλαστείου, εφόσον διαθέτει τα αγαθά του λιανικώς ή κυρίως λιανικώς.

ζ) ο εκμεταλλευτής ξενοδοχείου ή ξενώνα ή κάμπινγκ

η) ο πωλητής οπωρολαχανικών

θ) ο πωλητής νωπών αγροτικών προϊόντων πλην οπωρολαχανικών, εκτός της χώρας κατά ποσοστό τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%) των συνολικών ακαθάριστων εσόδων του

ι) ο παραγωγός κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών

ια) ο πράκτορας εφημερίδων και περιοδικών

ιβ) ο εκμεταλλευτής κλινικής ή θεραπευτηρίου

ιγ) ο πωλητής τηλεκαρτών και καρτών κινητής τηλεφωνίας

Στις παραπάνω περιπτώσεις, πρόκειται για επιτηδευματία που έχει παράλληλα και άλλο κλάδο, για την υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης ο κλάδος αυτός κρίνεται αυτοτελώς.

Βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών με ιδιαίτερη μερίδα κατ' είδος στην οποία αναγράφονται:

α) πριν την έναρξη της παραγωγής οι τεχνικές προδιαγραφές του προϊόντος. Οι τεχνικές προδιαγραφές περιλαμβάνουν, πλην των άλλων τεχνικών δεδομένων, την για κάθε μονάδα παραγόμενου έτοιμου προϊόντος απαιτούμενη ποσότητα πρώτων υλών, καθώς και βοηθητικών υλών και υλικών συσκευασίας, όταν γι' αυτά τηρείται βιβλίο αποθήκης, καθώς και την προϋπολογιζόμενη φύρα παραγωγής,

β) μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού και για τους τηρούντες αναλυτική λογιστική στο χρόνο προσδιορισμού του βραχύχρονου αποτελέσματος, οι κανόνες του καταμερισμού του εργοστασιακού κόστους οι οποίοι ακολουθούνται πάγια.

Βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου με ιδιαίτερη μερίδα κατ' είδος στο οποίο:

α) Συγκεντρώνονται το βραδύτερο εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού, οι εντός της διαχειριστικής περιόδου που έληξε ποσότητες πρώτων υλών, που αναλώθηκαν για την παραγωγή έτοιμου προϊόντος, οι βοηθητικές ύλες και τα υλικά συσκευασίας, όταν γι' αυτά τηρείται βιβλίο αποθήκης, σε μερίδες κατ' είδος, καθώς και οι ποσότητες έτοιμου προϊόντος που παρήχθησαν μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο.

β) Προσδιορίζεται για το έτοιμο προϊόν, το βραδύτερο εντός της προθεσμίας σύνταξης του ισολογισμού το εργοστασιακό κόστος με βάση τους καταχωρημένους στο βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών κανόνες.

Το βιβλίο παραγωγής – κοστολογίου δεν τηρείται όταν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τηρούνται οι λογαριασμοί της ομάδας 9, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του π.δ. 1123/80.

5.2.5 Πρόσθετα Βιβλία (άρθρο 10 ΚΒΣ)

Τα πρόσθετα βιβλία είναι επιπλέον βιβλία που υποχρεούται ο επιτηδευματίας να τηρήσει για ορισμένες μορφές συναλλαγών. Η τήρηση τους δεν συνδέεται με το ύψος των ακαθάριστων εσόδων του επιτηδευματία ή την κατηγορία βιβλίων του, αλλά συνδέεται με το αντικείμενο των εργασιών του. Αυτού του είδους τα βιβλία έχουν απλογραφική μορφή, καθώς τηρούνται εξωλογιστικά και πρέπει να είναι πάντοτε θεωρημένα.

Κατηγορίες πρόσθετων βιβλίων:

Βιβλίο ποσοτικής παραλαβής, αναγράφονται τα αγαθά που παραλαμβάνονται στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις των επιτηδευματιών και δεν συνδέονται με κάποιο στοιχείο διακίνησης.

Βιβλίο εξόδων πρώτης εγκατάστασης, αναγράφονται τα έξοδα που γίνονται για την ίδρυση και εγκατάσταση της επιχείρησης.

Βιβλίο επενδύσεων των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας του ΚΒΣ, αφορά τις επιχειρήσεις γ' κατηγορίας, οι οποίες πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις και διενεργούν αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικά.

Στο βιβλίο επενδύσεων αναγράφονται κατά τον αναπτυξιακό νόμο:

- Λογαριασμό για κάθε είδους παγίου περιουσιακού στοιχείου των παραγωγικών επενδύσεων, ο οποίος χρεώνεται με τη συνολική αξία κτήσης του και πιστώνεται με την ενεργούμενη κάθε φορά αφορολόγητη έκπτωση ή με την αξία της τυχόν πώλησης του.
- Συγκεντρωτικό λογαριασμό, ο οποίος χρεώνεται με την αναγνωρισμένη προς έκπτωση κάθε χρόνο αξία των πραγματοποιημένων νέων επενδύσεων και πιστώνεται με το συνολικό ποσό της αφορολόγητης έκπτωσης.

Βιβλίο επενδύσεων των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία β' κατηγορίας του ΚΒΣ, αφορά τις επιχειρήσεις β' κατηγορίας, που πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις και διενεργούν αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικά. Δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίου επενδύσεων όσοι επιτηδευματίες λαμβάνουν επιδοτήσεις ή επιχορηγήσεις

Βιβλίο κίνησης πελατών ή βιβλίο πόρτας, αναγράφονται τα στοιχεία των πελατών όπως ονοματεπώνυμο ή επωνυμία, ΑΦΜ κτλ. Υποχρεούνται σε τήρηση του βιβλίου πόρτας οι εκμεταλλευτές οίκου ευγηρίας, ξενοδοχείου, ξενώνα, επιπλωμένων διαμερισμάτων και οίκων καθώς και ο εκμεταλλευτής κάμπινγκ.

Μητρώο μαθητών, αναγράφονται τα στοιχεία των μαθητών όπως ονοματεπώνυμο, διεύθυνση κτλ. Οι υπόχρεοι σε τήρηση αυτού του βιβλίου είναι οι εκμεταλλευτές παιδικού σταθμού, σχολής, φροντιστηρίου, εργαστήριου ελεύθερων σπουδών και γενικά κάθε μορφής επιχείρησης με διδακτικό χαρακτήρα.

Βιβλίο ασθενών και μεριδολόγιο ιατρών, υπόχρεοι σε τήρηση είναι οι εκμεταλλευτές κλινικών ή θεραπευτηρίων. Στο βιβλίο ασθενών αναγράφονται τα στοιχεία του ασθενή όπως όνομα, επώνυμο, ημερομηνία εισόδου κτλ. Ενώ στο βιβλίο μεριδολόγιο ιατρών αναγράφονται τα στοιχεία του ιατρικού προσωπικού της κλινικής, όπως διεύθυνση, ΑΦΜ κτλ και τηρείται σε μερίδες για κάθε γιατρό.

Βιβλίο επίσκεψης πελατών, υπόχρεοι σε τήρηση είναι εκμεταλλευτές διαγνωστικών κέντρων και καταχωρούνται τα στοιχεία κάθε ασθενή όπως ονοματεπώνυμο, επάγγελμα, διεύθυνση κτλ.

Βιβλίο πελατών, υποχρεούνται σε τήρηση οι εκμεταλλευτές γυμναστηρίων ή κέντρων αισθητικής. Στο βιβλίο πελατών αναγράφονται τα στοιχεία των πελατών όπως ονοματεπώνυμο, διεύθυνση, αριθμός τηλεφώνου κτλ.

Λοιπά πρόσθετα ή ειδικά βιβλία, θεωρούνται τα βιβλία τα οποία ορίζονται από τις υπουργικές αποφάσεις στα πλαίσια των εξουσιοδοτικών διατάξεων του ΚΒΣ.

Αυτά ήταν μερικά από τα κύρια πρόσθετα βιβλία. Τα υπόλοιπα θα αναφερθούν ονομαστικά και δεν θα γίνει περεταίρω ανάλυση τους. Υπόλοιπα πρόσθετα βιβλία:

- Βιβλίο εκπαιδευόμενων οδηγών
- Βιβλίο ή δελτίο επισκευής αγαθών
- Βιβλίο αποθήκευσης
- Βιβλίο στάθμευσης
- Βιβλίο εισερχόμενων οχημάτων
- Βιβλίο επίσκεψης ασθενών, αφορά κυρίως τους γιατρούς όλων των ειδικοτήτων
- Βιβλίο διάθεσης λαχείων
- Βιβλίο εισερχόμενων σκαφών θαλάσσης
- Βιβλίο πελατών, αφορά κυρίως τους φυσιοθεραπευτές
- Βιβλίο μεταχειρισμένων αγαθών
- Βιβλίο έργων

- Βιβλίο κίνησης οχημάτων
- Βιβλίο ή δελτίο εντολών

Βιβλιογραφία

- Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος, 2001, « Γενική Λογιστική », εκδόσεις ΕΛΛΗΝ, Αθήνα.
- Δ. Σταματόπουλος, 2008, « Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων », , εκδόσεις Eiforin, Αθήνα
- Α. Σταμούλης Νικόλαος Πομόνης, 2004, «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων » εκδόσεις Α. Σταμούλης, Αθήνα
- Δ. Σταματόπουλος, 1997, « Δαπάνες Επιχειρήσεων (Λογιστικές Διαφορές) & Κύρος Βιβλίων », εκδόσεις Αντ. Ν. Σακούλα, Αθήνα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6^ο

Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΚΥΡΟΥΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ - ΑΠΟΔΟΧΗ & ΑΠΟΡΡΙΨΗ ΤΟΥΣ

6.1 Κύρος βιβλίων και στοιχείων

Η σημασία της λέξης κύρος κατά την ελληνική γλώσσα είναι η γενική αποδοχή της αξίας κάποιου. Στην περίπτωση της λογιστικής χρησιμοποιώντας τη λέξη κύρος επιτυγχάνεται να τονιστεί, ότι τα στοιχεία που καταχωρούνται στα βιβλία έχουν και αποδεικτική δύναμη. Δηλαδή δεν μπορεί να είναι εικονικά και στηρίζονται σε κάποια δεδομένα.

Το άρθρο 30 του Κ.Β.Σ. αναφέρει διατάξεις περί του κύρους των βιβλίων καθώς και την αποδεικτική δύναμη αυτού. Μερικές από τις πιο σημαντικές είναι οι παρακάτω:

1. Όταν σε κάποιο φορολογικό έλεγχο των βιβλίων διαπιστωθούν παραλήψεις ή παρατυπίες σε αυτά, τότε ο προϊστάμενος αναγκάζεται να αγνοήσει τις παραλήψεις και τις παρατυπίες και να αναγνωρίσει τα δεδομένα των βιβλίων ώστε να προσδιοριστούν οι φορολογικές υποχρεώσεις του επιτηδευματία. Ο λόγος που συμβαίνει αυτό είναι, επειδή σύμφωνα με τον Κώδικα το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων δεν θίγεται λόγω παραλήψεων ή παρατυπιών. Κατά τον κώδικα οι παραλήψεις και οι παρατυπίες επισύρουν εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις, ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. Στην περίπτωση που τα βιβλία και στοιχεία εμφανίζονται με παραλήψεις και παρατυπίες τότε κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγεται εξωλογιστικά προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης κατά τις παρακάτω περιπτώσεις:

6.1.1 Ανεπάρκεια βιβλίων

Ο χαρακτηρισμός των βιβλίων της β' και γ' κατηγορίας ως ανεπαρκή, γίνεται όταν δεν μπορεί αντικειμενικά να υπολογιστεί λογιστικά το αποτέλεσμα. Σε αυτή την περίπτωση παρόλο που δεν διαπιστώνεται απόκρυψη εσόδων ή εξόδων παρατηρούνται κάποιες παρατυπίες.

Λόγοι ανεπάρκειας:

Τα γ' κατηγορίας βιβλία κρίνονται ανεπαρκή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

- Δεν τηρεί το ή τα ημερολόγια, όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το γενικό καθολικό, το

βιβλίο αποθήκης, το βιβλίο παραγωγής-κοστολογίου, το βιβλίο τεχνικών προδιαγραφών, το βιβλίο απογραφών, καθώς και τα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τον Κώδικα.

- Τηρεί ή εκδίδει ή διαφυλάσσει τα στοιχεία του Κώδικα κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις αυτού ή τηρεί βιβλία κατηγορίας κατώτερης εκείνης στην οποία εντάσσεται.
- Λαμβάνει εικονικά ως προς τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας.
- Δεν εξοφλεί τιμολόγια αξίας 15.000 ευρώ και άνω μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμη επιταγή.
- Δεν συντάσσει και δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης που ορίζεται από την περίπτωση Γ' της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. ή συντάσσει αυτόν ανακριβώς.
- Επίσης ανεπάρκεια υπάρχει όταν τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτή που έπρεπε να τηρήσει ο επιτηδευματίας.
- Στην περίπτωση που η εταιρία χρησιμοποιεί μηχανογραφημένο σύστημα τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων, η οποία δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει, εκτός από τα οριζόμενα και τα μηνιαία ισοζύγια του γενικού καθολικού ή της μηνιαίες καταστάσεις του βιβλίου αποθήκης, ή δεν παραδίδει στο φορολογικό έλεγχο το εγχειρίδιο οδηγιών χρήσης του λογισμικού ή το εγχειρίδιο οδηγιών που παραδίδει δεν περιέχει λεπτομερή ανάλυση των λειτουργιών της χρήσης και των εφαρμογών.

Προϋποθέσεις ανεπάρκειας:

Επομένως από τις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 30 προκύπτει ότι ανεπαρκή θα χαρακτηρίζονται τα βιβλία και στοιχεία όταν :

- Οι πράξεις ή οι παρατυπίες ή οι παραλήψεις δεν οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, αλλά να οφείλονται σε πρόθεση.
- Ο λογιστικός έλεγχος να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος και όχι απλώς δυσχερής.
- Η ανεπάρκεια αναφέρεται σε αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων, η οποία αιτιολογείται πλήρως και ειδικώς στη σχετική έκθεση ελέγχου. Η αιτιολογία πρέπει να είναι πλήρης και εξειδικευμένη και να μην αποτελεί γενικόλογη κρίση για την αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων. Πρέπει επομένως να προσδιορίζεται τόσο η πλημμέλεια όσο και το συγκεκριμένο οικονομικό μέγεθος που καθίσταται αβέβαιο και ανασφαλές όπως και ο αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ της

πλημμέλειας και της αδυναμίας. Επίσης δε να επεξηγεί γιατί η συγκεκριμένη αδυναμία οδηγεί σε απόρριψη και μη παραδοχή του γενικότερου οικονομικού αποτελέσματος.

- Η ανεπάρκεια αφορά οικονομικά μεγέθη μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα μεγέθη των βιβλίων και στοιχείων. Ουσιαστικά το ζητούμενο παραμένει το ίδιο με τις προϊσχύουσες διατάξεις, δηλαδή ποιες πράξεις γενικά, θετικές ή αρνητικές, καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο και σε ποία έκταση πρέπει να είναι αυτές ως προς το σύνολο της επιχείρησης για να οδηγήσουν σε απόρριψη του αποτελέσματος και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό του συνόλου των κερδών.

Κατά τον Κ.Β.Σ. οι κανόνες τίθενται για να καταστήσουν δυνατή και ευχερή τη λογιστική παρακολούθηση των συναλλαγών και των πράξεων του επιτηδευματία σε συγκεκριμένες χρονικές στιγμές. Επομένως κάθε απόκλιση από τους υποχρεωτικούς κανόνες Κ.Β.Σ. κατ' ανάγκη δεν δημιουργεί παραμορφώσεις στη λογιστική απεικόνιση των συναλλαγών της επιχείρησης. Αυτό όμως, όπως έχει προαναφερθεί και παραπάνω δεν αποτελεί απολύτως αδυναμία επαληθεύσεων, π.χ. αν υπάρξει καθυστερημένη και μετά την εξόφληση του καταχώρηση δικαιολογητικού δαπάνης εντός του ίδιου διαχειριστικού έτους, αυτό έχει ως συνέπεια ότι το υπόλοιπο ταμείου ορισμένης ημέρας δεν είναι ακριβές, όμως η παράβαση δεν οδηγεί σε αδυναμία προσδιορισμού των φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία και σε ανάγκη εξωλογιστικού προσδιορισμού.

Συνέπειες ανεπάρκειας:

Ο χαρακτηρισμός των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκή έχει και κάποιες συνέπειες, οι οποίες είναι οι παρακάτω:

- ❖ Δεν γίνεται δεκτό το λογιστικό αποτέλεσμα .
- ❖ Τα καθαρά κέρδη υπολογίζονται με τη χρήση του συντελεστή καθαρού κέρδους που προβλέπεται για το συγκεκριμένο επάγγελμα. Ο συντελεστής λαμβάνεται όπως προκύπτει από τους πίνακες χωρίς να προσαυξάνεται.
- ❖ Τα ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται όπως προκύπτουν από τα βιβλία, χωρίς καμία προσαύξηση, δεδομένου ότι όπως έχουμε περιγράψει ανεπάρκεια σημαίνει ουσιαστική αδυναμία ελεγκτικών επαληθεύσεων από πράξεις ή παραλείψεις του επιτηδευματία και όχι απόδειξη ότι ο επιτηδευματίας αυτός απέκρυψε φορολογητέα ύλη. Για την αδυναμία αυτή υπολογίζονται τα κέρδη με τους Σ.Κ.Κ. και δεν λαμβάνονται υπ' όψη τα κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία του. (portal kathimerini.2007)

6.1.2 Ανακρίβεια βιβλίων

Η σημασία της λέξης ανακρίβειας είναι η λανθασμένη πληροφορία. Επομένως στη λογιστική μπορεί να υπάρξει ανακρίβεια όταν στα φορολογικά στοιχεία (βιβλία-παραστατικά) της επιχείρησης αναγράφονται λανθασμένα, είτε με δόλο από τον επιτηδευματία, είτε αποκρύπτονται τελείως.

Λόγοι ανακρίβειας:

Τα βιβλία της β' και γ' κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

- Δεν απογράφει περιουσιακά στοιχεία ή τα απογράφει ανακριβώς (στην περίπτωση που υπάρξει υποτίμηση ή υπερτίμηση κατά την απογραφή των εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων δεν αποτελεί ανακρίβεια).
- Δεν εμφανίζει στα βιβλία τα έσοδα ή έξοδα ή τα εμφανίζει ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα/έσοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικά στοιχεία. Η καταχώρηση εξόδου/εσόδου άλλης χρήσης δεν συνιστά ανακρίβεια.
- Υπάρχει πιστωτικό υπόλοιπο στις μερίδες του βιβλίου αποθήκης, δείχνοντας απόκρυψη αγορών.
- Υπάρχουν ποσοτικά ελλείμματα που δεν δικαιολογούνται από τη φυσική απομείωση, ή φθοράς, ή καταστροφή, ή υπάρχει υπερβολική φύρα.
- Δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα (οι υποθέσεις για τις οποίες δεν είχαν εκδοθεί φύλλα ελέγχου μέχρι 22/12/2006 κρίνονται με τις επεικέστερες διατάξεις).
- Δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ως προς την ποσότητα, την αξία και τον αντισυμβαλλόμενο, ή λαμβάνει ανακριβή, εικονικά τέτοια στοιχεία..
- Νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία.
- Εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών.
- Αναγράφονται ανακριβείς ή ανύπαρκτες διευθύνσεις επί των τιμολογίων των προμηθευτών και μη ανεύρεση αυτών από τη φορολογική υπηρεσία, πράγμα που συνεπάγεται και την απόρριψη των βιβλίων λόγω εικονικότητας των τιμολογίων.
- Δεν τηρεί κατά περίπτωση για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 22/12/2006 και μετά τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του Γενικού - Αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

- Καταχωρούνται στα βιβλία στοιχεία τιμολογίου, του οποίου ο εκδότης είναι ανύπαρκτο πρόσωπο.
- Εμφανίζονται πιστωτικά υπόλοιπα του ταμείου, τα οποία συνεπάγονται σοβαρές ανακρίβειες των βιβλίων και στοιχείων που επηρεάζουν ουσιωδώς τα αποτελέσματα και καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό τους. Προϋπόθεση είναι ότι υποβάλουν, είτε απόκρυψη εσόδων από πωλήσεις, είτε εμφάνιση μη πραγματικών δαπανών.
- Δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει τα πρόσθετα βιβλία της παρ 5 του άρθρου 10, ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής.
- Δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του (για τους επιτηδευματία της γ' κατηγορίας).
- Δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., τα ημερολόγια όπου καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια.

Προϋποθέσεις ανακρίβειας:

- Οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις παραπάνω περιπτώσεις πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα.
- Ο φορολογικός έλεγχος δεν πρέπει να είναι απλώς δυσχερής, αλλά να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος.

Συνέπειες ανακρίβειας:

1. Δεν γίνεται δεκτό το αποτέλεσμα που προκύπτει με βάση τα τηρούμενα βιβλία.
2. Προσαυξάνονται τα ακαθάριστα έσοδα ανάλογα με το ύψος των ανακριβειών που διαπιστώθηκαν.
3. Τα καθαρά κέρδη υπολογίζονται εξωλογιστικά με τη χρήση του συντελεστή καθαρού κέρδους που προβλέπεται για το επάγγελμα του επιτηδευματία.
4. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους (Σ.Κ.Κ). προσαυξάνεται για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται για αυτές από τον Κ.Β.Σ. ή στις οποίες διαπιστώθηκε:
 - ❖ η έκδοση πλαστών η εικονικών τιμολογίων
 - ❖ η τήρηση ανεπίσημων βιβλίων παράλληλα προς τα υποχρεωτικώς τηρούμενα επίσημα

- ❖ η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή η έκδοση ανακριβούς, για την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών
 - ❖ η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επαγγέλματος ή επιχείρησης ή άσκησης που δεν δηλώθηκε
 - ❖ η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά 100%. Ενώ στις υπόλοιπες επιχειρήσεις προσαυξάνεται 50%
 - ❖ επιβάλλονται ποινικές κυρώσεις εφόσον η ανακρίβεια διαπιστωθεί από τακτικό έλεγχο και προκύπτει διαφορά ακαθαρίστων εσόδων 20% σε σχέση με αυτά που δηλώθηκαν.
- (portal kathimerini.2007)

6.1.3 Γενικές επισημάνσεις επί του κύρους των βιβλίων και των διατάξεων του άρθρου 30 του ΚΒΣ:

- Τα βιβλία και στοιχεία των επιτηδευματιών είναι ειλικρινή εξ ορισμού.
- Για να αμφισβητηθεί το κύρος τους, το βάρος της απόδειξης που φέρει ο φορολογικός έλεγχος, πρέπει να στηριχθεί σε συγκεκριμένα στοιχεία και όχι σε αόριστες υποθέσεις.
- Να καθίσταται αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός έλεγχος και όχι απλός δυσχερής.
- Η αδυναμία ελέγχου να αναφέρεται σε συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, οι οποίες πρέπει να είναι σε μεγάλη έκταση σε σχέση με το αντίστοιχο σύνολο.
- Η μη εμφάνιση εξόδων ή εσόδων ή καταχώρηση εικονικών εξόδων ή μη έκδοση στοιχείων ή έκδοση εικονικών ή πλαστών στοιχείων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, ώστε να τα επηρεάζει σημαντικά ή να οφείλονται σε πρόθεση απόκρυψης φορολογητέας ύλης.
- Εφόσον ο έλεγχος καταλήξει στο συμπέρασμα ότι τα βιβλία γ' κατηγορίας είναι ανεπαρκή ή ανακριβή κοινοποιεί σημείωμα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου.
- Ο επιτηδευματίας δικαιούται εντός 20 ημερών να ζητήσει την κρίση της τριμελούς επιτροπής¹².

¹² **Επιτροπή κύρους βιβλίων:** κατά το νόμο για να παραπεμφθεί μια επιχείρηση στον έλεγχο πρέπει να συμβούν οι παρακάτω διαδικασίες:

1. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., όταν διαπιστώσει ότι στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας υπάρχουν πράξεις ή παραλείψεις, οι οποίες, κατά τη γνώμη του, συνιστούν ανεπάρκειες ή ανακρίβειες υποχρεούται να κοινοποιήσει στον επιτηδευματία σημείωμα για τις διαπιστώσεις αυτές. Επίσης η κάθε πράξη ή παράλειψη, η παράλειψη θα δικαιολογείται πλήρως και θα αναφέρεται η επίδραση τη στο κύρος των βιβλίων.

- Τα βιβλία της γ' κατηγορίας κρίνονται εφόσον το ζητήσει ο επιτηδευματίας από τριμελή επιτροπή*. Η κρίση αυτή είναι δεσμευτική για τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ο επιτηδευματίας δεν δεσμεύεται από την αίτηση του για κρίση από την επιτροπή και στην περίπτωση που διαφωνεί μπορεί στη συνέχεια να προσφύγει στα φορολογικά δικαστήρια. Επίσης δικαίωμα προσφυγής υπέρ του Δημοσίου μπορεί να ασκήσει, κατά τις πράξεις ο Υπουργός Οικονομικών ή ο αρμόδιος οικονομικός επιθεωρητής.
- Η κρίση περί ανεπάρκειας ή ανακρίβειας στην δεύτερη κατηγορία κρίνεται από τη Δ.Ο.Υ. Δεν έχει δηλαδή αρμοδιότητα η επιτροπή.

6.1.4 Μεγέθη παραλείψεων και παρατυπιών που δεν επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων β' και γ' κατηγορίας

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 3522/2006 που ισχύει από της 22/12/2006 δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων, εφόσον η συνολική αξία των παραλείψεων που επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων κυμαίνεται μέχρι τα πιο κάτω όρια ποσοστών επί των ακαθάριστων εσόδων και αξιών:

- ❖ Για ακαθάριστα έσοδα μέχρι 1.500.000 ευρώ, ποσοστό 3% και μέχρι 30.000 ευρώ.
- ❖ Για ακαθάριστα έσοδα άνω των 1.500.000 ευρώ, ποσοστό 2% και μέχρι 200.000 ευρώ.

Οι ευνοϊκές αυτές διατάξεις, που ισχύουν από 22/12/2006, μπορούν να εφαρμόζονται και για παλιότερες υποθέσεις για τις οποίες δεν είχαν εκδοθεί φύλλα ελέγχου μέχρι 22/12/2006.

2. Ο επιτηδευματίας θα έχει τη δυνατότητα μέσα σε ανατρεπτική προθεσμία εντός 20 ημερών, από την κοινοποίηση του σημειώματος από τη Δ.Ο.Υ., να ζητήσει την κρίση από την Επιτροπή του κύρους των βιβλίων και στοιχείων ως ανεπαρκών ή ανακριβών ή ανεπαρκών και ανακριβών. Επομένως εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια του επιτηδευματία να υποβάλλει ή όχι της σχετική αίτηση στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

3. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μετά την υποβολή της αίτησης του επιτηδευματία και πριν από κάθε άλλη διαδικαστική ενέργεια, υποχρεούται να παραπέμψει την υπόθεση στην αρμόδια για την κρίση Επιτροπή με σχετικό έγγραφο του, στο οποίο εκτός των άλλων αναφέρει τους λόγους απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων με όλο το περιεχόμενο που απαιτεί ο νόμος. Ταυτόχρονα διαβιβάζει στην Επιτροπή το φάκελο της υπόθεσης με όλα τα σχετικά στοιχεία.

4. Η Επιτροπή μέσα σε προθεσμία 30 ημερών από το χρόνο περιέλευσης της υπόθεσης σ' αυτήν, αποφαινεται αιτιολογημένα αν οι πράξεις ή παραλείψεις που διαπράχθηκαν αποτελούν λόγους ανεπάρκειας ή ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Επίσης η Επιτροπή έχει δικαίωμα να διατάξει συμπληρωματικό έλεγχο σε όσες περιπτώσεις κρίνει ότι ορισμένα σημεία χρήζουν περαιτέρω έλεγχου.

Και αφού η Επιτροπή αποφασίσει, τότε η απόφαση της κοινοποιείται και στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. και είναι απολύτως δεσμευτική γι' αυτόν.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

- Μη έκδοσης ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που μπορεί να διαπιστωθεί από διαφορετικούς ελέγχους.
- Μη έκδοσης ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που μπορεί να διαπιστωθεί από τον ίδιο έλεγχο.
- Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.
- Επί μη καταχώρησης ή ανακριβής καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. συναλλαγών, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων.
- Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά έχουν ληφθεί στην ίδια χρήση και ξεπερνούν το όριο αυτό.

6.2 Εξωλογιστικός προσδιορισμός

Το αποτέλεσμα των επιχειρήσεων προσδιορίζεται εξωλογιστικά, όταν υπάρξει αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων. Οι περιπτώσεις που προσδιορίζονται εξωλογιστικά είναι οι παρακάτω:

- Μη τήρηση ή μη διαφύλαξη των βιβλίων
- Μη διαφύλαξη των συνοδευτικών στοιχείων (αγοραζόμενων και πωλούμενων αγαθών), καθώς και των στοιχείων αξίας με τα οποία διενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές στα ημερολόγια. Η απώλεια των στοιχείων αυτών πρέπει να είναι σε μεγάλη έκταση σε σχέση με το σύνολο τους.
- Η τήρηση και έκδοση των βιβλίων και στοιχείων κατά τρόπο που αντιβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. Δεν αρκεί οποιαδήποτε πρόσβαση ακόμα και ουσιαστική αν είναι σε μικρή έκταση, αλλά παράβαση που να οδηγεί σε αντικειμενική αδυναμία των ελεγκτικών επαληθεύσεων και να αναφέρεται σε μεγάλη έκταση σε σχέση με το σύνολο.
- Η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας.
- Η μη τήρηση των μηνιαίων ισοζυγίων του γενικού καθολικού ή των μηνιαίων καταστάσεων του βιβλίου αποθήκης, επί μηχανογραφικής τήρησης με την προϋπόθεση ότι εφαρμόζει τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της §1 του άρθρου 24.
- Η μη παράδοση του εγχειριδίου οδηγιών χρήσης του λογισμικού ή όταν το εγχειρίδιο οδηγιών δεν περιέχει λεπτομερή ανάλυση των λειτουργιών της χρήσης και των εφαρμογών με την προϋπόθεση όμως ότι θα καταστεί

αντικειμενικά αδύνατος ο έλεγχος ή οι ελλείψεις του εγχειρίδιου θα αναφέρονται σε σοβαρά μεγέθη ως προς την έκταση τους.

Ειδικότερα: Παρατίθενται αποφάσεις με τις οποίες κρίθηκε « ότι καθίσταται εξ αντικειμένου αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις κι ότι είναι ανέφικτος ο λογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος ».

- Απώλεια βιβλίων λόγω κλοπής εξομοιώνεται ως προς τις συνέπειες με την μη τήρηση.
- Καταστροφή βιβλίων και στοιχείων από ανωτέρω βία εξομοιώνεται ως προς την επίπτωση για τον προσδιορισμό του εισοδήματος, με την μη τήρηση, εφόσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.
- Καταστροφή βιβλίων και στοιχείων πριν από την πάροδο του χρόνου διαφύλαξης εξομοιώνεται ως προς τις συνέπειες με τη μη τήρηση.
- Τήρηση αθεώρητου βιβλίου απογραφής.
- Καταχώρηση των ειδών στην απογραφή ή στο βιβλίο αποθήκης με κωδικούς χωρίς να τηρείται θεωρημένο μητρώο κωδικής αρίθμησης.
- Μη σύνταξη απογραφής για κάθε αποθηκευτικό χώρο χωριστά.
- Μη καταχώρηση αγαθών σε μεγάλη έκταση στο βιβλίο απογραφής κατά ποιοτική διάκριση.
- Μη τήρηση βιβλίου αποθήκης
- Μονάδα μέτρησης, στις μερίδες του βιβλίου αποθήκης, διαφορετικής της αναγραφόμενης στα τιμολόγια των προμηθευτών, εφόσον η μετατροπή της μιας μονάδας στην άλλη δεν παρέχει δυνατότητα ελεγκτικής επαλήθευσης.
- Πιστωτικά υπόλοιπα στις καρτέλες αποθήκης που δείχνουν αποκρύψεις αγορών. Έτσι εξετάζεται η έκταση τους, εφόσον είναι βέβαιο ότι αυτός τρόπος τήρησης του βιβλίου αποθήκης αντιβαίνει τις διατάξεις του ΚΒΣ.
- Η μη τήρηση του βιβλίου αποθήκης για κάθε είδους αγαθού (κατά την ποιοτική διάκριση). Η μη τήρηση της αποθήκης κατά ποιότητα των ειδών, συνεπάγεται αδυναμία ελέγχου του κόστους και είναι ουσιώδης πλημμέλεια.
- Η μη τήρηση βιβλίου ποσοτικής παραλαβής αν δεν βρίσκονται τα στοιχεία καταχωρημένα σε άλλα θεωρημένα βιβλία, γιατί καθιστά αδύνατο τον έλεγχο των παραλαμβανομένων εμπορευσιμων αγαθών χωρίς συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο.
- Πιστωτικά υπόλοιπα στο βιβλίο ταμείου που σαφώς αντιβαίνουν τις αρχές της λογιστικής επιστήμης και κατ' επέκταση του ΚΒΣ, ενώ πρέπει να εξετάζεται κι η έκταση αυτών.
- Μη τήρηση των πρόσθετων βιβλίων (βιβλίο πελατών, μαθητών σταθμεύσεως κ.λπ.) ή μη ενημέρωσή τους με ένα ικανό αριθμό πελατών κ.λπ. σε σχέση με το συνολικό τους αριθμό.
- Οι εγγραφές στα βιβλία και στοιχεία γίνονται με μελάνι ή μηχανή ή με τη χρήση Η/Υ. Δεν επιτρέπεται η χρήση κοινού μολυβιού, γιατί είναι δυνατό να διορθωθούν οι εγγραφές.

- Μη σύνταξη ισολογισμού.
- Η μη αναγραφή στα τιμολόγια του είδους των πωλημένων αγαθών, γιατί καθιστά ανέφικτο την παρακολούθηση της ποσοτικής διακίνησης των ειδών αυτών, καθώς και την εξακρίβωση της τιμής πώλησης κατά ποιότητα. Και σε αυτή την περίπτωση εξετάζεται η έκταση της παράβασης.
- Η μη αναγραφή στα τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων του είδους και της ποιότητας των αγοραζομένων αγαθών (σε αυτή την περίπτωση εξετάζεται η έκταση).
- Η μη αναγραφή της οξύτητας του ελαίου στην απογραφή, η οποία οδηγεί νόμιμα σε εξωλογιστικό προσδιορισμό.
- Η μη αναγραφή του είδους και της ποσότητας των αγαθών στις Α.Λ.Π. από τους υπόχρεους τήρησης του βιβλίου αποθήκης.
- Διορθώσεις και ξέσματα σε μεγάλη έκταση στο στέλεχος των τιμολογίων.
- Μη έκδοση δελτίων αποστολής από το κεντρικό στο υποκατάστημα.
- Μη αναγραφή της ώρας εκκίνησης στα παραστατικά, γιατί είναι δυνατόν να μεταφερθούν εμπορεύματα δύο ή περισσότερες φορές με συνέπεια να είναι αδύνατος ο έλεγχος της διακίνησης των αγαθών. Σημειώνεται ότι έχει επιτραπεί από τη Διοίκηση αναγραφή της ώρας παράδοσης ή έναρξης αποστολής να γίνεται τουλάχιστον στο πρωτότυπο με αποτέλεσμα η διαπίστωση αυτής της παράβασης να είναι δύσκολη στον τακτικό έλεγχο, και απαιτείται διασταύρωση στοιχείων, ιδιαίτερα για την έκταση αυτής.
- Μη αναγραφή των αγαθών στα τιμολόγια κατ' είδος. Η πλημμέλεια της μη αναγραφής του είδους καθιστά αδύνατο τον έλεγχο των ποσοτήτων που διακινήθηκαν από κάθε είδος από τα προϊόντα αυτά και των εσόδων που πραγματοποιήθηκαν με βάση αυτά, δεδομένου ότι κάθε κατηγορία ομοίων προϊόντων έχει διαφορετικό κόστος, αφού σχηματίζεται σε ειδικές μήτρες, δέχεται διαφορετική επεξεργασία και αποτελεί εξαιτίας του κόστους ιδιαίτερο είδος. Για το λόγο αυτό το Διοικητικό Εφετείο έκρινε ότι δεν επιτρέπεται να χαρακτηρίζονται διαφορετικά είδη ως ένα είδος.
- Διαφορετική κρίση ως προς τον χαρακτηρισμό των βιβλίων, σε διαφορετικές διαχειριστικές περιόδους. Δηλαδή καμία διάταξη ή αρχή δεν αποκλείει τα βιβλία μιας χρήσης να απορριφθούν σαν ανεπαρκή, αν και είχαν τηρηθεί κατά τον ίδιο τρόπο στις προηγούμενες διαχειριστικές χρήσεις και είχαν κριθεί ανεπαρκή.
- Κρίση ενιαία κατά διαχειριστική περίοδο. Ο καθορισμός των φορολογικών κερδών γίνεται ενιαία για κάθε διαχειριστική περίοδο και η κρίση για το εφικτό ή όχι του λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων βάση των τηρούμενων βιβλίων είναι ενιαία. Η ανεπάρκεια των βιβλίων για τμήμα της διαχειριστικής περιόδου καθιστά τα τηρηθέντα βιβλία ανεπαρκή για ολόκληρη τη χρήση.

- Μη θεώρηση βιβλίων. Τα βιβλία που προβλέπονται να είναι θεωρημένα, όταν δεν θεωρηθούν πριν από την έναρξη χρησιμοποίησης τους είναι ως να μη τηρήθηκαν για το μέχρι τη θεώρηση τους χρονικό διάστημα.

Με τον εξωλογιστικό προσδιορισμό μπορούν να υπολογιστούν και το καθαρό εισόδημα μιας επιχείρησης καθώς και το ακαθάριστο εισόδημα της. Η ανάλυση του καθαρού και του ακαθάριστου εισοδήματος θα γίνει παρακάτω, όπου κατά τις διατάξεις προσδιορίζονται τα έσοδα και το ποσοστό τους, που θα αποτελούν τα ακαθάριστα και καθαρά έσοδα αντίστοιχα.

6.2.1 Ακαθάριστο Εισόδημα

Σχετικά με το ακαθάριστο εισόδημα κατά του εξωλογιστικού προσδιορισμού του εταιρικού αποτελέσματος ισχύουν τα εξής (Διατάξεις άρθρου 30 ν. 2238/1994):

1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.
2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:
 - Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δευτέρας ή τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.
 - Για επιχειρήσεις που τηρούν ακριβή βιβλία, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με την προσθήκη του μικτού κέρδους στο συνολικό κόστος των εμπορεύσιμων αγαθών, χωρίς ΦΠΑ, τα οποία αγοράστηκαν μέσα στη χρήση ή των ετοιμών προϊόντων που έχουν παραχθεί από τις πρώτες και βοηθητικές ύλες που αγοράστηκαν μέσα στην ίδια χρήση. Το μικτό εμπορικό ή βιομηχανικό κέρδος, κατά περίπτωση βρίσκεται με σύγκριση των τιμών κτήσης και πώλησης των αγαθών που διατέθηκαν από την επιχείρηση. Σε περίπτωση που για την επιχείρηση δεν υπάρχουν τέτοια στοιχεία, λαμβάνονται υπόψη ο συντελεστής μικτού κέρδους άλλων ομοειδών επιχειρήσεων. Όταν το μικτό κέρδος καθορίζεται από το Υπουργείο Εμπορίου, προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα, ως ποσοστό μικτού κέρδους λαμβάνεται ανώτατο όριο του συντελεστή που έχει καθοριστεί από το Υπουργείο αυτό. Για την εφαρμογή των διατάξεων θεωρείται ότι τα εμπορεύσιμα αγαθά πουλήθηκαν όλα μέσα στη χρήση και ότι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες μεταποιήθηκαν και πουλήθηκαν μέσα στη χρήση ως έτοιμα προϊόντα, ανεξάρτητα από το αν η διάθεση τους γίνεται λιανικώς ή χονδρικώς.
 - Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι

πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδής επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

6.2.2 Καθαρό Εισόδημα

(Κατά το άρθρο 32 του ν. 2238/1994):

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια να καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικά με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους. Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δε συμπεριλαμβάνονται τα παρακάτω ποσά εσόδων:

- Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις, με εξαίρεση τους τόκους της παραγράφου 4 του άρθρου 25, που αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.
- Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.
- Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επικεφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεστεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.
- Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους-τέλη και εισφορές της επιχείρησης εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

Για τις επιχειρήσεις που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 όταν τα καθαρά κέρδη τους προσδιορίζονται εξωλογιστικά, ως συντελεστής καθαρού κέρδους λαμβάνεται αυτός που προκύπτει από το

λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος τους, εφόσον είναι μεγαλύτερος από τον οικείο συντελεστή του πίνακα. Ο συντελεστής που προσδιορίζεται με αυτό τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους δεν μπορεί να είναι ανώτερος του ογδόντα πέντε τοις εκατό (85%).

Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται για αυτές από τον ΚΒΣ ή στις οποίες διαπιστώθηκε:

- Η έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων.
- Η τήρηση ανεπίσημων βιβλίων παράλληλα προς τα υποχρεωτικά τηρούμενα επίσημα βιβλία.
- Η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή η έκδοση ανακριβούς, για την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.
- Η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επαγγέλματος ή επιχείρησης ή άσκηση σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε.
- Η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται προσαυξάνεται εκατό τοις εκατό (100%).

Για τις υπόλοιπες περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

3. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

Σε περίπτωση ολικής καταστροφής της επιχείρησης καθώς και των βιβλίων και στοιχείων της από πυρκαγιά μπορεί να αναγνωριστεί αρνητικός συντελεστής 5% επί των ακαθάριστων εσόδων των ελεγκτικών χρήσεων.

4. Το ποσό της αποζημίωσης ή αμοιβής που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 31, σε περίπτωση τεκμαρτού ή εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών του οφειλέτη εάν πριν από την καταβολή ή πίστωση αυτού δεν υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του δικαιούχου, αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί από αυτή η απόφαση ή το έγγραφο βάσει του οποίου θα καταβληθεί ή πιστωθεί η αποζημίωση ή αμοιβή στο δικαιούχο, προστίθεται ολόκληρο στα τεκμαρτά ή εξωλογιστικά προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη.

Βιβλιογραφία

- Δ. Σταματόπουλος, 1997, « Δαπάνες Επιχειρήσεων (Λογιστικές Διαφορές) & Κύρος Βιβλίων », εκδόσεις Αντ. Ν. Σακούλα, Αθήνα
- Δ. Σταματόπουλος, 2008, « Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων », , εκδόσεις Elforin, Αθήνα
- Νικόλαος Πομόνης, 2004, «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων » εκδόσεις Α. Σταμούλης, Αθήνα

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Το κόστος και το έξοδο είναι έννοιες οι οποίες σχετίζονται με την ομαλή λειτουργία των οικονομικών μονάδων. Η διαφορά του κόστους από το έξοδο είναι ότι το κόστος είναι η διάθεση χρηματικών μονάδων για την αγορά υλικών ή υπηρεσιών τα οποία θα χρησιμοποιηθούν για την πραγματοποίηση εσόδων ενώ το έξοδο είναι η διάθεση χρημάτων για την ομαλή λειτουργία της επιχείρησης.

Οι δαπάνες για να έχουν δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία αυτών με στοιχεία που προβλέπει ο ΚΒΣ (Τιμολόγιο Πώληση, Δελτίο Αποστολής, Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών, Φορτωτικές). Τα στοιχεία θα πρέπει να είναι πλήρως και ορθά αριθμητικώς και ολογράφως καθώς και την υπογραφή του εκδότη και του παραλήπτη.

Η απόρριψη των στοιχείων και των βιβλίων αποφασίζετε από το προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ στην οποία ανήκει η επιχείρηση εφόσον διαπιστωθεί παραλείψεις ή ανακρίβειες στα στοιχεία και τα βιβλία. Τέτοιες παραλείψεις είναι η μη καταχώρηση των συναλλαγών, η μη ορθή τήρηση των βιβλίων, η μη σωστή έκδοση και διαφύλαξη των στοιχείων. Εφόσον κριθούν τα στοιχεία και τα βιβλία ανακριβή το φορολογητέο εισόδημα υπολογίζεται εξωλογιστικά και επιβάλλονται πρόστιμα στις επιχειρήσεις.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΣΥΓΓΡΑΜΜΑΤΑ

- Ηλιόκαυτος Δημήτριος, 2007, « Πρακτικός οδηγός Ανωνύμων εταιριών », εκδόσεις Ηλιόκαυτος, Αθήνα
- Ηλιόκαυτος Δημήτριος, 2007, « Πρακτικός Οδηγός ΕΠΕ », εκδόσεις Ηλιόκαυτος, Αθήνα
- Δ. Σταματόπουλος, 1997, « Δαπάνες Επιχειρήσεων (Λογιστικές Διαφορές) & Κύρος Βιβλίων », εκδόσεις Αντ. Ν. Σακούλα, Αθήνα
- Αριστοτέλης Γ. Κοντάκος, 2001, « Γενική Λογιστική », εκδόσεις ΕΛΛΗΝ, Αθήνα.
- Θεοδώρα Δ. Παπαδάτου Κ. Νικόλαος Πομόνης, 2006 « Η Λογιστική των Εμπορικών Εταιριών », εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα
- Εμμανουήλ Ι. Σακελής, 1997, « Η ομάδα 9 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου σε μηνιαία και ετήσια βάση », εκδόσεις ΒΡΥΚΟΥΣ, Αθήνα
- Δ. Σταματόπουλος, 2008, « Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων », , εκδόσεις Elforin, Αθήνα
- Νικόλαος Πομόνης, 2004, «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων » εκδόσεις Α. Σταμούλης, Αθήνα
- Νικόλαος Πομόνης, 2000, « Λογιστική », εκδόσεις Α. Σταμούλης, Αθήνα
- Χρησιμοποιήθηκαν επίσης και κάποιες σημειώσεις από τη σχολή των οποίων η βιβλιογραφία δεν υπάρχει

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

- http://www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log_o16.htm
- <http://reviews.in.gr/finance/forologia/article/?aid=1231108196>
- <http://www.prosvasis.com/gr/publica/?p=1924>
- <http://www.aggelopoulos.net/news/employees-withholding-tax-2011/>
- http://foggs.gr/index.php?option=com_content&view=article&id=1534&catid=1:12&Itemid=192
- http://portal.kathimerini.gr/4Dcgi/4dcgi/ w_articles_mc3_1_10/04/2007_187102
- taxtep.gr/www...gr/.../Oria_tirisis_theorimenou_bibliou_apothikis.do..