

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ
ΟΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ
Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΤΟΥΣ
ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ**

**COSTS OF BUSINESS TAX THE
REFORM**

ΣΠΟΥΔΑΣΤΕΣ:

**ΑΘΑΝΑΣΟΠΟΥΛΟΣ ΒΑΣΙΛΗΣ
ΡΟΥΜΕΛΙΩΤΗΣ ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ**



**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:
ΒΑΡΔΑΣ ΙΩΑΝΝΗΣ**

ΠΑΤΡΑ 2015

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η εργασία αυτή πραγματεύεται το ζήτημα των δαπανών των επιχειρήσεων καθώς επίσης και της φορολογικής αναμόρφωσής τους.

Έπειτα από μελέτη ποικίλης βιβλιογραφίας και αναζήτησης σχετικών άρθρων και μελετών και σε συνδυασμό με τις γνώσεις που αποκτήσαμε κατά την διάρκεια των σπουδών μας οδηγηθήκαμε στην ολοκλήρωση της συγγραφής της εργασίας αυτής.

Στην συνέχεια λοιπόν θα αναλυθούν έννοιες και ζητήματα σχετικά με τις δαπάνες και τα έξοδα που η κάθε επιχείρηση καλείται να αντιμετωπίσει κατά την διάρκεια μιας διαχειριστικής χρήσης.

Τα έξοδα αυτά παρακολουθούνται μέσα από το ελληνικό λογιστικό σχέδιο και διαχωρίζονται σε βασικές ομάδες: στα οργανικά έξοδα τα οποία ομαδοποιούνται στην ομάδα 6 του ελληνικού λογιστικού σχεδία και στα ανόργανα ή αλλιώς έκτακτα έξοδα τα οποία παρακολουθούνται στην ομάδα 8 του ελληνικού λογιστικού σχεδίου.

Προλογίζοντας την φορολογική αναμόρφωση των εξόδων πολύ σύντομα μπορούμε να πούμε πως η διαδικασία της φορολογικής αναμόρφωσης των δαπανών αφορά όλες τις επιχειρήσεις και αποσκοπεί στην αναλυτική καταγραφή των μη εκπιπτόμενων δαπανών καθώς και την υποβολή πρόσθετων πληροφοριακών στοιχείων που ζητούνται από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων.

Με τη διαδικασία αυτή, οι δαπάνες που φορολογικά δεν εκπίπτουν (αλλά έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία των επιχειρήσεων) προστίθενται στα λογιστικά κέρδη, για να προκύψουν έτσι τα φορολογητέα κέρδη, δηλ. η βάση υπολογισμού του φόρου.

Υποχρέωση υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης έχουν όλοι οι επιτηδευματίες και όλες οι εταιρίες που τηρούν βιβλία και στοιχεία.

Όπως λοιπόν θα δούμε και στην συνέχεια σκοπός της φορολογικής αναμόρφωσης είναι ο προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών (ή ζημιών) προσθέτοντας τα έξοδα που δεν αναγνωρίζονται στα κέρδη (σε περίπτωση ζημιάς τα αφαιρούμε)

ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΕΣΟΔΩΝ						
	Κ.Α. ΕΣΟΔΩΝ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ		
				Κ.Α. ΕΣΟΔΩΝ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
1.	20.620	Καθαρά κέρδη - Τριμηνίων έργων συνόλου	500,00	9111	Αποθεματικό	500,00
2.	25.6262.0014	Απαιτήσεις εξαμηνίου δι-ετίας Αξιοσης ΑΕ Τίτλου	20.000,00	25.6262.0011	Συντήρηση & θεωρητικό δικτύου Ύδρευσης ΑΕ Τίτλου	20.000,00
3.	20.6263	Συντήρηση και επισκευή μεταφορικών μέσων	4.041,00	9111	Αποθεματικό	4.041,00
4.	25.6264.0001	Συντήρηση κι επισκευή αντιποταμιών	5.000,00	9111	Αποθεματικό	5.000,00
5.	25.6264.0002	Συντήρηση κι επισκευή αντλίων	10.000,00	9111	Αποθεματικό	10.000,00
6.	25.6264.0004	Ασπίς συντήρησης και επί-σκευής ασπίδων μεταφορικών	3.000,00	9111	Αποθεματικό	3.000,00
7.	25.6265.0001	Συντήρηση και επισκευή κρου-σών φωταίων και παραφωτιστή-ρων	3.000,00	9111	Αποθεματικό	3.000,00
8.	25.6661	Γαλά συντήρησης και επισκευής ετησίως	8.250,00	9111	Αποθεματικό	8.250,00
9.	25.6662.0001	Προμήθεια υδραυλικών	5.000,00	9111	Αποθεματικό	5.000,00
10.	25.6662.0010	Προμήθεια βαφών υδαίων συντήρησης και επισκευής φορητών βαφών	11.000,00	9111	Αποθεματικό	11.000,00

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Με την ολοκλήρωση της εργασίας αυτής, θα θέλαμε να εκφράσουμε τις ευχαριστίες μας προς, στον καθηγητή μας κο Βάρδα, για την βοήθεια που μας παρείχε καθόλη την διάρκεια συλλογής στοιχείων και πληροφοριών, επεξεργασίας και συγγραφής τους, καθώς επίσης και για τα σχόλιά του και την σωστή καθοδήγησή του κατά την εκπόνηση της εργασίας αυτής.

Επίσης θα θέλαμε να εκφράσουμε τόσο την αγάπη μας όσο και την ευγνωμοσύνη μας προς τις οικογένειές μας για την συμπαράστασή τους προς εμάς καθόλη την διάρκεια των σπουδών μας.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με την φορολογική αναμόρφωση των δαπανών μιας επιχείρησης.

Στο ξεκίνημα της εργασίας αυτής και συγκεκριμένα στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια εισαγωγή στα έξοδα μιας επιχείρησης. Δίνεται η έννοια των εξόδων αλλά επίσης παρουσιάζονται οι διαφορές στην έννοια του κόστους, στην έννοια της δαπάνης και στην έννοια του εξόδου. Επίσης αναλύονται οι διακρίσεις των εξόδων.

Στο επόμενο κεφάλαιο δίνεται η λογιστική παρακολούθηση των εξόδων. Με βάση το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο αναλύεται η λειτουργία του κάθε πρωτοβάθμιου λογαριασμού της ομάδας 6 και δίνεται η ανάλυση του σε δευτεροβάθμιους λογαριασμούς βάσει του ΕΓΛΣ.

Στο τρίτο κεφάλαιο καταγράφονται οι εκπιπόμενες και οι μη εκπιπόμενες δαπάνες. Καταγράφονται τα έξοδα που εκπίπτουν αλλά και αυτά που δεν εκπίπτουν.

Τέλος στο τέταρτο κεφάλαιο δίνεται η διαδικασία της φορολογικής αναμόρφωσης των εξόδων.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο : ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΤΙΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	1
1.2 ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΕΞΟΔΟΥ, ΔΑΠΑΝΗΣ	2
1.3 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	4
1.4 ΧΡΟΝΟΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΕΞΟΔΩΝ	9
1.5 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΕΞΟΔΩΝ (Ομάδα 6)	11
1.6 ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΕΞΟΔΩΝ (Ομάδα 6)	12
1.6.1 ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΕΞΟΔΩΝ ΜΕΣΑ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ	13
1.6.2 ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ	13
1.6.3 ΔΥΝΗΤΙΚΗ ΕΥΧΕΡΕΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	13

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

2.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 60 «ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ»	15
2.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 61 «ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ»	20
2.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 62 «ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ»	24
2.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 63 «ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ»	29
2.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 64 «ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ»	33
2.6 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 65 «ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ»	42
2.7 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 66 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ»	46
2.8 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 67	53
2.9 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 68 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ»	53

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3Ο ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

3.1 ΟΙ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	55
3.2 ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΟΥΝ	72

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4Ο Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΔΑΠΑΝΩΝ

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ	90
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	91

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο : ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΤΙΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ., έξοδο είναι το κόστος που βαρύνει τα έσοδα της χρήσεως (εξαφανιζόμενο κόστος). Το κόστος εξαφανίζεται (εκπνέει) όταν πωλείται το αγαθό στο οποίο είναι ενσωματωμένο. Τότε το κόστος του αγαθού αυτού μετατρέπεται σε έξοδο και βαρύνει το έσοδο που προκύπτει από την πώληση του.

Δηλαδή, έξοδο είναι το κόστος που εξέπνευσε για την προσδοκία δημιουργίας εσόδου ή κατ' άλλη διατύπωση, έξοδο είναι η χρησιμοποίηση η ανάλωση αγαθών και υπηρεσιών στην διαδικασία αποκτήσεως εσόδων.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, έξοδο υφίσταται:

(α) Όταν το κόστος σχηματίζεται και ταυτόχρονα εκπνέει χάριν της πραγματοποιήσεως εσόδων και όχι χάριν της παραγωγής ενσώματων προϊόντων ή πάγιων επενδύσεων. Έτσι λ.χ. το κόστος της εργασίας ενός τεχνίτη παραγωγής υποδημάτων σε ένα εργοστάσιο υποδηματοποιίας δεν εκπνέει γιατί ενσωματώνεται σε στοιχείο του ενεργητικού που δημιουργήθηκε με την παραγωγή των υποδημάτων και ενώνεται με τα υπόλοιπα στοιχεία του κόστους αυτών. Αντίθετα, το κόστος της εργασίας μιας πωλήτριας, το οποίο κόστος αναλώθηκε για την πραγματοποίηση της πώλησεως των υποδημάτων δεν υπάρχει σαν στοιχείο του ενεργητικού και γι' αυτό δεν ενσωματώνεται στο κόστος των υποδημάτων. Το κόστος αυτό εκπνέει ταυτόχρονα με την παροχή της υπηρεσίας από την πωλήτρια και πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως τα οποία ευνοούνται από τα έσοδα που προέρχονται από την πώληση υποδημάτων.

(β) Όταν μια επένδυση, πάγια (λ.χ. μηχανήμα) ή τρέχουσα (λ.χ. προϊόντα) πωλείται, το κόστος αυτής εκπνέει με την πώληση, αφού η επένδυση παύει να υπάρχει σαν στοιχείο του ενεργητικού της επιχειρήσεως. Έτσι το κόστος της πάγιας επενδύσεως (λ.χ. του μηχανήματος που πωλείται) μετατρέπεται σε έξοδο κατά την στιγμή της πώλησεως, όπως επίσης

μετατρέπεται σε έξοδο το κόστος των προϊόντων που πωλούνται κατά την στιγμή της πώλησεως. Επειδή τα πάγια δεν προορίζονται για πώληση και πωλούνται μόνο κατ' εξαίρεση, κυρίως μετά τη διαπίστωση ακαταλληλότητας τους για την επιχείρηση, ενώ τα προϊόντα και εμπορεύματα παράγονται ή αγοράζονται με σκοπό την πώληση, όταν λέμε κόστος πωλημένων εννοούμε το κόστος παραγωγής των προϊόντων ή το κόστος αγοράς των εμπορευμάτων τα οποία πωλήθηκαν.

Κατά το A.P.B. (Statement No 4) έξοδο είναι κάθε μείωση των στοιχείων του ενεργητικού ή κάθε αύξηση των υποχρεώσεων, που αναγνωρίζονται και μετρώνται σύμφωνα ε τις γενικά παραδεδεγμένες λογιστικές αρχές, προέρχονται από τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως και μεταβάλλουν την καθαρή της θέση.

Οι σπουδαιότερες κατηγορίες των εξόδων είναι το κόστος των στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή των εσόδων (π.χ. κόστος πωλημένων, έξοδα διοικήσεως και διαθέσεως, τόκοι ξένων κεφαλαίων), τα έξοδα από ετεροβαρείς μεταβιβάσεις στοιχείων από τις οποίες δεν αναμένονται έσοδα και τα ατυχήματα (π.χ. φόροι, πυρκαγιές, κλοπές), το κόστος στοιχείων άλλων εκτός από προϊόντα (π.χ. πάγια ή συμμετοχές σε άλλες εταιρείες) που μεταβιβάστηκαν, το κόστος που πραγματοποιήθηκε σε ανεπιτυχείς προσπάθειες καθώς και η πτώση στις τρέχουσες τιμές των αποθεμάτων που κατέχονται για πώληση.

Δεν περιλαμβάνονται στα έξοδα οι καταβολές έναντι δανείων, οι δαπάνες για απόκτηση στοιχείων ενεργητικού, τα ποσά που διανέμονται στους μετόχους και οι προσαρμογές στα έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

1.2 ΟΜΟΙΟΤΗΤΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΟΣΤΟΥΣ, ΕΞΟΔΟΥ, ΔΑΠΑΝΗΣ

Οι βασικές ομοιότητες και διαφορές των εννοιών κόστους, εξόδου, δαπάνης, χαρακτηρίζονται και από τα ακόλουθα¹:

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

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

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

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

$$\text{ΕΣΟΔΑ Χρήσεως} - \text{ΕΞΟΔΑ Χρήσεως} = \text{ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ Χρήσεως} (\pm)$$

Τα έξοδα της χρήσεως σχηματίζονται από το κόστος κτήσεως ή παραγωγής των πωλημένων, αυξημένο με το κόστος των λειτουργιών διοικήσεως, διαθέσεως, χρηματοοικονομικής και ερευνών - αναπτύξεως, που δεν έχει ενσωματωθεί στο κόστος παραγωγής.

ε. Η δαπάνη συνδέεται με το κόστος πάγιας ή τρέχουσας μορφής μόνο σαν ενέργεια ή διαδικασία πραγματοποιησεώς του. Δεν είναι έννοια διαφορετική από τις έννοιες του κόστους και του εξόδου. Αποτελεί απλώς τη μία από τις δύο εξωτερικές όψεις αυτών, δηλαδή τη

¹ ΣΤΑΜΟΥΛΗ ΑΕ ΕΚΔΟΣΕΙΣ, 2012, ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

συγκεκριμένη ενέργεια πραγματοποιήσεώς τους (όπως π.χ. απόφαση επενδύσεως ή διακανονισμός αξίας) και την αριθμητική έκφρασή τους (όπως π.χ. η αξία πρώτης ύλης 100 € αναλύεται σε τιμολογιακή αξία 70 € σε δασμούς και λοιπούς φόρους εισαγωγής 20 € και σε λοιπά έξοδα αγοράς 10 €).

1.3 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Τα έξοδα διακρίνονται στις πιο κάτω βασικές κατηγορίες²:

1. Με κριτήριο τον σκοπό για τον οποίο πραγματοποιείται, το κόστος-έξοδο διακρίνεται ως εξής:

α) Οργανικό κόστος-έξοδο, είναι εκείνο που αναφέρεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως της επιχειρήσεως.

Τα οργανικά έξοδα είναι τα τακτικώς επαναλαμβανόμενα έξοδα που είναι αναγκαία για την ύπαρξη και δραστηριοποίηση της επιχειρήσεως. Μπορούμε να παρομοιάσουμε τα έξοδα της κατηγορίας αυτής με την τροφή που αναγκαίως πρέπει να λαμβάνει σε τακτική βάση ο ζων οργανισμός για την ύπαρξη και δραστηριοποίησή του. Εάν η επιχείρηση παύσει να πραγματοποιεί οργανικά έξοδα ασφαλώς θα βάλει λουκέτο, όπως και ο ζων οργανισμός αν δεν παίρνει την απαραίτητη τροφή ασφαλώς θα οδηγηθεί στον θάνατο.

β) Ανόργανο κόστος-έξοδο, είναι εκείνο που δεν αναγράφεται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως και δεν συσχετίζεται με τα οργανικά έσοδα για τον προσδιορισμό του οργανικού αποτελέσματος εκμεταλλεύσεως. Αυτό το κόστος-έξοδο συνδέεται με τυχαίες και ευκαιριακές πράξεις ή δραστηριότητες, όπως π.χ. η αγορά λαχείου από βιομηχανική επιχείρηση.

² ΠΟΜΟΝΗΣ ΝΙΚΟΛΟΑΟΣ, 2010, ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ ΑΕ

Στην κατηγορία των ανόργανων εξόδων περιλαμβάνονται και τα έκτακτα έξοδα που, αν και έχουν σχέση με την βασική και ενδεχόμενα τις δευτερεύουσες δραστηριότητες που αναπτύσσει η επιχείρηση, η πραγματοποίησή τους οφείλεται σε έκτακτα γεγονότα και περιστατικά π.χ. ευκαιριακή αγορά ακινήτου με σκοπό την άμεση πώληση.

2. Με κριτήριο την ενσωμάτωση τους ή μη στο λειτουργικό κόστος, το κόστος-έξοδο διακρίνεται ως εξής:

α) Ομαλό κόστος-έξοδο, είναι εκείνο που ενσωματώνεται στο κόστος των διάφορων λειτουργιών της επιχειρήσεως με την μορφή που προϋπάρχει, δηλαδή τη μορφή του κόστους, επειδή βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που παράγεται από τις λειτουργίες αυτές. Η ενσωμάτωση δηλαδή αυτή εξαρτάται από την ομαλότητα ή μη της σχέσεως που υπάρχει μεταξύ του έργου που παράγεται από μια δραστηριότητα ή μια λειτουργία και του κόστους αυτής. Με άλλα λόγια, ομαλό κόστος-έξοδο είναι αυτό που βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το αντιστοίχως παραγόμενο έργο.

β) Ανώμαλο κόστος-έξοδο, είναι εκείνο που δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος, επειδή κρίνεται ότι δεν βρίσκεται σε ομαλή σχέση με το έργο που αντίστοιχα παράγεται. Αυτό το κόστος-έξοδο εμφανίζει έντονα τα χαρακτηριστικά της έκτακτης ή μη οργανικής ζημίας, όπως π.χ. στην περίπτωση της υποαπασχολήσεως της επιχειρήσεως ή τμημάτων της, το κόστος των σταθερών εξόδων που αντιστοιχεί στο βαθμό υποαπασχολήσεως. Έτσι αν το σταθερό κόστος του τμήματος Α, που υποαπασχολείται κατά 50% είναι 1.000.000 ευρώ, το μισό (1/2) του κόστους αυτού, δηλαδή 500.000 ευρώ, δεν ενσωματώνεται στο λειτουργικό κόστος, χαρακτηρίζεται ως ανώμαλο έξοδο και βαρύνει τελικά τα αποτελέσματα χρήσεως.

Στην κατηγορία των ανώμαλων εξόδων εντάσσονται και τα τυχαία, απρόβλεπτα, εξαιρετικά και ακανόνιστα έξοδα, τα οποία πραγματοποιούνται ανεξάρτητα από την ομαλή λειτουργία της οικονομικής μονάδας. Τα έξοδα αυτά χαρακτηρίζονται ως έκτακτα ή ως έκτακτες ζημιές και μεταφέρονται στους οικείους λογαριασμούς αποτελεσμάτων. Ενδεικτικές περιπτώσεις τέτοιων εξόδων είναι οι ακόλουθες :

- Τα πρόστιμα κάθε είδους και οι προσαυξήσεις φόρων.
- Οι τόκοι υπερημερίας.
- Οι ποινικές ρήτρες.

- Οι καταπτώσεις εγγυήσεων.
- Οι προσαυξήσεις λόγω καθυστέρησης καταβολής εισφορών και συνεισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.
- Οι υπερβολικές φύρες αποθηκείσεως, μεταφοράς και βιομηχανοποιήσεως υλικών.
- Τα πέρα από το κανονικό έξοδα ερευνών, πειραμάτων και δοκιμών αναπτύξεως και βελτίωσης των ειδών που παράγονται.
- Οι μειώσεις της αξίας αποθεμάτων λόγω παλαιότητας ή ποιοτικών αλλοιώσεων ή άλλων αιτιών.
- Η επιβολή εφάπαξ έκτακτων φόρων.
- Η πληρωμή ημερών απεργίας του προσωπικού.
- Η καταβολή αποζημιώσεως στην πελατεία για αποκατάσταση ζημιών που προκαλούνται από προϊόντα ελαττωματικής ποιότητας.
- Η επισκευή μηχανημάτων ή εγκαταστάσεων για αποκατάσταση ανώμαλων φθορών ή καταστροφών.
- Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές.
- Οι δωρεές και εισφορές για κοινωφελείς σκοπούς, που θεωρούνται ασυνήθιστα υψηλές σε σχέση με το μέγεθος της οικονομικής μονάδας.
- Οι αποζημιώσεις στο προσωπικό που δεν καλύπτονται από σχετικές προβλέψεις.
- Οι απώλειες από πυρκαγιές ή μεταφορές που δεν καλύπτονται ασφαλιστικά.
- Οι υπερημερίες που καταβάλλονται στο τελωνείο ή στην ελεύθερη ζώνη λόγω καθυστέρησης παραλαβής φορτίων.
- Τα ελλείμματα ταμείου.
- Οι κλοπές και υπεξαιρέσεις.
- Οι απώλειες από πιστώσεις οι οποίες χορηγούνται πέρα από τα όρια που θεωρούνται κανονικά

3. Με κριτήριο την φορολογία εισοδήματος, το κόστος-έξοδο διακρίνεται ως εξής;

α) Εκπιπόμενα: είναι τα έξοδα που συγκεντρώνουν όλες τις προϋποθέσεις που επιβάλλει ο νόμος για την αναγνώριση τους και τα οποία εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

β) Μη εκπιπόμενα: είναι τα έξοδα που δεν συγκεντρώνουν όλες τις προϋποθέσεις που επιβάλλει ο νόμος για την αναγνώριση τους και τα οποία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα

έσοδα. Τα έξοδα αυτά, κατά την φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων στο τέλος της χρήσεως, αντιμετωπίζονται ως λογιστικές διαφορές.

4. Με κριτήριο τον χρόνο ανάλωσης του, το κόστος-έξοδο διακρίνεται ως εξής:

α) δεδουλευμένα: είναι τα έξοδα που έχουν αναλωθεί συνολικά κατά τη διάρκεια της εξεταζόμενης διαχειριστικής περιόδου, ανεξάρτητα αν έχουν καταβληθεί ή οφείλονται.

β) Μη δεδουλευμένα: είναι τα έξοδα που δεν έχουν αναλωθεί κατά την εξεταζόμενη διαχειριστική περίοδο, έχουν όμως καταβληθεί.

5. Με κριτήριο τον τρόπο εκδήλωσης τους, το κόστος-έξοδο διακρίνεται ως εξής:

α) Εμφανή καλούνται τα έξοδα που γίνονται άμεσα αντιληπτά, διότι η δημιουργία τους έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση αξιών ή την ανάληψη υποχρεώσεων από την επιχείρηση π.χ αμοιβές προσωπικού, ενοίκια κ.α.

β) Υπολογιστικά ονομάζονται τα έξοδα που η δημιουργία τους αποτελεί έσοδα άλλου κλάδου της επιχείρησης, π.χ οι τόκοι των ιδίων κεφαλαίων, το τεκμαρτό ενοίκιο ακινήτου κ.α.

6. Με τη συμπεριφορά τους σε σχέση με τη μεταβαλλόμενη δραστηριότητα της επιχείρησης:

α) Σταθερά έξοδα καλούνται εκείνα που συνολικά δεν ακολουθούν τις μεταβολές της παραγωγικής δραστηριότητας, αλλά παραμένουν σταθερά ως έναν ορισμένο βαθμό παραγωγικής δραστηριότητας και μετά μεταβάλλονται. Το χαρακτηριστικό των σταθερών εξόδων είναι ότι η μεταβλητότητά τους συσχετίζεται κυρίως με το χρόνο και όχι με τις μεταβολές του βαθμού της δραστηριότητας, π.χ το ενοίκιο του εργοστασίου παραμένει σταθερό για όσο καιρό ισχύει το συμβόλαιο μίσθωσης και στη συνέχεια αναπροσαρμόζεται ανάλογα με τον πληθωρισμό, οι τόκοι που πληρώνονται ανά μήνα ή εξάμηνο κ.α.

β) Μεταβλητά έξοδα καλούνται εκείνα που συνολικά ακολουθούν τις μεταβολές της παραγωγικής δραστηριότητας, π.χ οι πρώτες ύλες που απαιτούνται για την παραγωγή ενός προϊόντος. Τα μεταβλητά έξοδα διακρίνονται σε:

- αναλογικά, όταν ο ρυθμός μεταβολής τους είναι ίδιος με το ρυθμό μεταβολής της παραγωγικής δραστηριότητας,
 - αύξοντα, όταν ο ρυθμός μεταβολής τους είναι μεγαλύτερος από το ρυθμό μεταβολής της παραγωγικής δραστηριότητας,
 - φθίνοντα, όταν ο ρυθμός μεταβολής τους είναι μικρότερος από το ρυθμό μεταβολής της παραγωγικής δραστηριότητας,
 - παλίνδρομα, όταν η μεταβολή τους εναλλάσσεται, δηλ. είναι αύξουσα μέχρι ενός σημείου παραγωγικής δραστηριότητας και στη συνέχεια φθίνει κ.ο.κ.
- γ) Ημιμεταβλητά έξοδα καλούνται εκείνα που αποτελούνται από ένα σταθερό τμήμα και από ένα μεταβλητό, π.χ ο λογαριασμός της ΔΕΗ αποτελείται από ένα σταθερό τμήμα (το πάγιο) και από ένα μεταβλητό (την κατανάλωση του ρεύματος) κ.α.

7. Με κριτήριο τον φορέα ευθύνης, το κόστος-έξοδο διακρίνεται ως εξής :

- α) Ελεγχόμενα καλούνται τα έξοδα τα οποία επηρεάζονται από τον υπεύθυνο ενός τμήματος ή μιας λειτουργίας μέσα σε ορισμένο χρονικό διάστημα, π.χ η κατανάλωση γραφικής ύλης για ένα μήνα κ.α.
- β) Μη ελεγχόμενα καλούνται τα έξοδα τα οποία δεν επηρεάζονται (ελέγχονται) από τον αρμόδιο ενός τμήματος ή μιας λειτουργίας και είναι ανεξάρτητα από την παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης, π.χ οι αποσβέσεις χρήσης κ.α.

8. Με κριτήριο τον προορισμό ή την λειτουργία τους, το κόστος-έξοδο διακρίνεται ως εξής:

- α) Έξοδα εφοδιασμού καλούνται εκείνα που γίνονται προκειμένου η επιχείρηση να αποκτήσει τις πρώτες και βοηθητικές ύλες για την παραγωγική διαδικασία, π.χ μεταφορικά έξοδα αγορών κτλ.
- β) Έξοδα παραγωγής καλούνται όλα τα έμμεσα έξοδα που απαιτούνται για την παραγωγή των προϊόντων, δηλαδή από την έναρξη της παραγωγής μέχρι του σημείου όπου τα προϊόντα είναι

έτοιμα για αποθήκευση, π.χ έμμεση εργασία, αποσβέσεις, ασφάλιστρα εγκαταστάσεων παραγωγής, ενοίκια κτιρίων εργοστασίου κ.α.

γ) Έξοδα έρευνας και ανάπτυξης καλούνται εκείνα που γίνονται για την έρευνα και ανάπτυξη νέων προϊόντων, νέων διαδικασιών παραγωγής, για τη βελτίωση των ήδη παραγόμενων προϊόντων, τη διείσδυση σε νέες αγορές κ.α.

δ) Έξοδα διάθεσης καλούνται εκείνα που γίνονται με σκοπό την προώθηση των παραγόμενων προϊόντων στους τελικούς καταναλωτές, την εκτέλεση των παραγγελιών των πελατών και τη λειτουργία του δικτύου διανομής της επιχείρησης, π.χ αμοιβές και μισθοί των πωλητών, έξοδα μετακινήσεων, έξοδα προώθησης κ.α.

ε) Έξοδα διοίκησης καλούνται εκείνα που πραγματοποιούνται από τη διοίκηση της επιχείρησης και το διοικητικό προσωπικό, που έχουν ως αντικείμενο δραστηριότητας τη διοίκηση και οικονομική διαχείριση της επιχείρησης, π.χ μισθοί γραμματέων, λογιστηρίου, διευθυντών κ.α.

στ) Έξοδα χρηματοοικονομικά καλούνται εκείνα που γίνονται με σκοπό την εξεύρεση των απαραίτητων και κατάλληλων πηγών κεφαλαίων, προκειμένου να καλυφθούν οι χρηματοοικονομικές ανάγκες της επιχείρησης, π.χ τόκοι δανείων, έξοδα έκδοσης δανείων κ.α.

1.4 ΧΡΟΝΟΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΕΞΟΔΩΝ

Ο χρόνος που αναγνωρίζονται τα έξοδα, δηλαδή το πότε θα καταχωρηθούν στα λογιστικά βιβλία από την στιγμή πραγματοποίησής τους, εξαρτάται από το αν χρησιμοποιείται το σύστημα της λογιστικής των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων ή της Ταμειακής Λογιστικής³.

- Λογιστική των Δεδουλευμένων Εσόδων και Εξόδων

³ ΠΟΜΟΝΗΣ ΝΙΚΟΛΟΑΟΣ, 2010, ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ ΑΕ

Στη λογιστική των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων, ο χρόνος πραγματοποίησης των εξόδων αποδεδουλευμένοι από το χρόνο της πληρωμής τους. Δηλαδή είναι δυνατόν πρώτα να πληρώνουμε τα έξοδα και μετά να τα πραγματοποιούμε ή πρώτα να τα πραγματοποιούμε και μετά να τα πληρώνουμε.

Παράδειγμα : Υπάρχουν έξοδα που δεν συνδέονται άμεσα με τη δημιουργία συγκεκριμένων εσόδων όπως είναι οι αποσβέσεις, τα ενοίκια, οι χρεωστικοί τόκοι, οι μισθοί της διοίκησης, οι αμοιβές των εξωτερικών ελεγκτών και των νομικών συμβούλων. Ο χρόνος πραγματοποίησης τους είναι η λογιστική χρήση μέσα στην οποία χρησιμοποιεί η επιχείρηση τα στοιχεία του Ενεργητικού της, τις υπηρεσίες τρίτων ή τα στοιχεία του Ενεργητικού τρίτων.

Επίσης τα έξοδα παραγωγής προϊόντων δεν συνδέονται άμεσα με πραγματοποίηση εσόδων, γιατί πρώτα μετατρέπονται σε στοιχείο του κυκλοφορούντος Ενεργητικού (π.χ. απόθεμα προϊόντων) και μετά όταν πωληθούν τα προϊόντα μετασχηματίζονται στο έξοδο κόστος πωληθέντων. Είναι το τελευταίο που συνδέεται τελικά με το έσοδο από την πώληση.

Τα προπληρωμένα έξοδα δεν είναι έξοδα, αλλά απαιτήσεις έναντι τρίτων να επιτρέψουν στην επιχείρηση να χρησιμοποιήσει τις υπηρεσίες τους ή τα στοιχεία του Ενεργητικού τους, για τα οποία προπλήρωσε.

Όταν προπληρώνει μια επιχείρηση ένα δικηγόρο, έχει απαίτηση έναντι του δικηγόρου να της προσφέρει τις αντίστοιχες υπηρεσίες. Η απαίτηση της μετατρέπεται στο έξοδο αμοιβές καθώς προσφέρονται οι υπηρεσίες.

- Ταμειακή Λογιστική

Στην Ταμειακή Λογιστική ο χρόνος πραγματοποίησης του εξόδου είναι ο χρόνος πληρωμής του.

Παράδειγμα : Το ενοίκιο του Ιουνίου θα θεωρηθεί ως έξοδο όχι στο τέλος του μήνα, αλλά όποτε το πληρώσουμε.

Για τα περισσότερα είδη εξόδων, ο χρόνος της πραγματοποίησης τους ταυτίζεται με αυτόν του εσόδου, το οποίο προκύπτει από αυτά. Για παράδειγμα, το κόστος πωληθέντων

εμπορευμάτων και οι προμήθειες των πωλητών είναι έξοδα που γίνονται προκειμένου να επιτύχουμε έσοδα από πωλήσεις.

Επειδή συσχετίζονται άμεσα με τις πωλήσεις, ο χρόνος της πραγματοποίησης τους είναι αυτός της πραγματοποίησης των εσόδων από πωλήσεις. Μπορεί ο χρόνος αυτός να είναι ένα χρονικό σημείο ή μια χρονική περίοδος, στη διάρκεια της οποίας πραγματοποιούνται τα αντίστοιχα έσοδα.

1.5 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΕΞΟΔΩΝ (Ομάδα 6)

Με την έκτη ομάδα περνάμε στην περιοχή του Ε.Γ.Λ.Σ. όπου διαμορφώνονται τα οικονομικά μεγέθη από τα οποία θα προσδιοριστούν τα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως και τα αποτελέσματα χρήσεως.

Ειδικότερα στην ομάδα αυτή εγγράφονται πρωτογενώς και παρακολουθούνται τα Οργανικά Έξοδα κατ' είδος που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως (οργανικά),πραγματοποιούμενα μέσα στην τρέχουσα χρήση, καθώς επίσης και οι ετήσιες επιβαρύνσεις για την διενέργεια αποσβέσεων και προβλέψεων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος. Πιο συγκεκριμένα στην ομάδα 6 παρακολουθούνται οι αμοιβές και έξοδα προσωπικού, οι αμοιβές και έξοδα τρίτων, οι φόροι-τέλη, τα διάφορα έξοδα, οι τόκοι και συναφή έξοδα, οι αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος, οι προβλέψεις εκμετάλλευσης.

Αντίθετα στους λογαριασμούς της παραπάνω ομάδας δεν καταχωρούνται ποσά που αφορούν επενδύσεις ή τοποθετήσεις, ζημιές και έξοδα εξαιρετικού χαρακτήρα, ζημιές και έξοδα προηγούμενων χρήσεων, προβλέψεις που δεν αφορούν άμεσα την εκμετάλλευση, φόρο εισοδήματος επί των αδιανέμητων κερδών της χρήσεως, υπολογιστικά ή τεκμαρτά έξοδα .

1.6 ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ ΕΞΟΔΩΝ (Ομάδα 6)

Οι λόγοι που επιβάλλουν την παρακολούθηση στην γενική λογιστική των εξόδων κατ' είδος και όχι απ' ευθείας κατά προορισμό είναι κυρίως οι ακόλουθοι:

- Για ορισμένα έξοδα δεν είναι εκ των προτέρων γνωστό που και πως θα αναλωθούν (π.χ. ασφάλιστρα προσωπικού, αναλώσιμα υλικά).
- Για κάθε πληρωμή εξόδου αντιστοιχεί συνήθως ένα δικαιολογητικό (τιμολόγιο, απόδειξη, μισθοδοτική κατάσταση κ.λ.π.) και θα ήταν άστοχη η διασπορά σε πολλούς (κατά προορισμό) λογαριασμούς της πηγαίας, αφηρητικής εγγραφής που στηρίζεται σε ένα δικαιολογητικό. Μια τέτοια διασπορά θα καθιστούσε τον έλεγχο των εξόδων δαιδαλώδη.
- Η κατ' είδος κατάταξη των εξόδων επιτρέπει τη διαχρονική σύγκριση των ομοειδών λογαριασμών κατά περιόδους και έτσι καθίσταται ευχερής η διαπίστωση διογκώσεων εξόδων , ο εντοπισμός των καταχρήσεων, κ.λ.π.
- Ο σπουδαιότερος όμως λόγος, για τον οποίο το Ε.Γ.Λ.Σ. επιβάλλει την κατ' είδος λογιστική παρακολούθηση των εξόδων είναι ότι με την παρακολούθηση αυτή καθίσταται δυνατή η κατάρτιση του λογαριασμού 80.00 «Λογαριασμός Γενικής Εκμεταλλεύσεως) με μεγέθη εξόδων (και εσόδων) αντικειμενικά κατά φύση και είδος εκφρασμένα και συνεπώς συγκρίσιμα ενδοκλαδικά και διακλαδικά, αφού οι λογαριασμοί των κατ' είδος εξόδων παραμένουν ανεπηρέαστοι από τις μεταβολές που διαχρονικά επέρχονται στη λειτουργική διάρθρωση της επιχειρήσεως. Μια τέτοια σύγκριση δεν είναι δυνατή όταν τα έξοδα παρακολουθούνται κατά προορισμό , γιατί τα κατά προορισμό έξοδα (λειτουργικό κόστος) εξαρτώνται από την λειτουργική διάρθρωση των επιχειρήσεων.

Μια μεταβολή λ.χ. στη δομή των παραγωγικών τμημάτων ή στην οργανωτική δομή των λειτουργιών διοικήσεως και διαθέσεως και στη συνέπεια αυτής μεταβολή των λογαριασμών των κέντρων (ή θέσεων) κόστους, θα καθιστούσε αδύνατη την διαχρονική σύγκριση των εξόδων όταν αυτά παρακολουθούνται κατά προορισμό.

1.6.1 ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΕΞΟΔΩΝ ΜΕΣΑ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ

Σε περίπτωση που η οικονομική μονάδα υπολογίζει βραχύχρονα (π.χ. μηνιαία ή τριμηνιαία) αποτελέσματα ή καταρτίζει περιοδικές συγκρίσιμες καταστάσεις, η περιοδική κατανομή των εξόδων αντιμετωπίζεται, είτε με απευθείας χρεοπίστωση των οικείων λογαριασμών εξόδων, είτε με παρεμβολή ενδιάμεσων λογαριασμών εξόδων, (60.99, 61.99, 62.99, 63.99, 64.99, 65.99, 66.99 και 68.99).

1.6.2 ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΞΟΔΩΝ ΣΤΟ ΤΕΛΟΣ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

Τα υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας 6, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 80.00 «λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως»⁴. Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί εξόδων περιλαμβάνουν και προπληρωμένα ποσά εξόδων που αφορούν επόμενες χρήσεις ή σε περίπτωση που οι λογαριασμοί αυτοί δεν περιλαμβάνουν ποσά δουλευμένων εξόδων, επειδή θα πληρωθούν κατά τις επόμενες χρήσεις, πριν από τη μεταφορά των υπολοίπων τους στο λογαριασμό 80.00 γίνονται εγγραφές τακτοποιήσεως, έτσι ώστε τα υπόλοιπα αυτά να απεικονίζουν το ακριβές ύψος όλων των δουλευμένων εξόδων εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει.

Οι εγγραφές τακτοποιήσεως της προηγούμενης περιπτώσεως γίνονται με τη βοήθεια μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού (λογαριασμός 36) και παθητικού (λογαριασμός 56).

1.6.3 ΔΥΝΗΤΙΚΗ ΕΥΧΕΡΕΙΑ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

Η υποδεικνυόμενη ανάπτυξη των λογαριασμών τρίτου βαθμού στους οποίους αναλύονται οι δευτεροβάθμιοι των λογαριασμών 60-68 είναι ενδεικτική.

Κάθε οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα, αντί ν' αναπτύξει κατ' είδος τους τριτοβάθμιους λογαριασμούς εξόδων, να τους αναπτύξει κατά προορισμό. Στην περίπτωση όμως αυτή οι υποχρεωτικοί τριτοβάθμιοι λογαριασμοί των εξόδων κατ' είδος εμφανίζονται υποχρεωτικά ως

⁴ ΣΑΚΕΛΛΗΣ ΚΑΙ ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ ΟΕ,2004, ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΕΣ ΕΚΔΟΣΕΙΣ

αναλυτικοί των περιληπτικών, κατά προορισμό, λογαριασμών, στους οποίους θα αναλύονται οι δευτεροβάθμιοι κατ' είδος λογαριασμοί των 60-68 πρωτοβάθμιων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

2.1 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 60 «ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ»

Στο λογαριασμό 60 Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού καταχωρούνται όλες οι αμοιβές που καταβάλλει η επιχείρηση στο προσωπικό της, το οποίο συνδέεται με αυτή με σχέση εξαρτημένης εργασίας, καθώς και όλα τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση για το προσωπικό αυτό που υπολογίζονται συνήθως στο τέλος κάθε μήνα με μισθοδοτικές καταστάσεις⁵.

Στους λογαριασμούς 60.00 και 60.01 καταχωρούνται οι κάθε είδους αμοιβές του έμμισθου και ημερομίσθιου προσωπικού, αντίστοιχα. Οι λογαριασμοί αυτοί, στην περίπτωση που η μισθοδοτική κατάσταση λογιστικοποιείται με συμψηφιστική εγγραφή, χρεώνονται, με βάση μισθοδοτικές καταστάσεις ή ατομικές εκκαθαρίσεις, με τις ονομαστικές (μικτές) αποδοχές του προσωπικού, με πίστωση:

- των λογαριασμών 30.00, 33.01 και 33.02, με τα ποσά που ενδεχόμενα παρακρατούνται για την εξόφληση προκαταβολών, χρηματικών διευκολύνσεων και δανείων, αντίστοιχα.
- των οικείων υπολογαριασμών των λογαριασμών 54 και 55, με τα ποσά που παρακρατούνται από τις αποδοχές του προσωπικού για φόρους, χαρτόσημο και εισφορές υπέρ των ασφαλιστικών οργανισμών.
- του λογαριασμού 53.00 με τα καθαρά ποσά που καταβάλλονται στο προσωπικό, με χρέωση του λογαριασμού αυτού.

Στους λογαριασμούς 60.00.09 και 60.01.09 καταχωρούνται οι αμοιβές που καταβάλλονται στο προσωπικό της επιχειρήσεως που συνδέονται με αυτή με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, οι οποίες αμοιβές προσδιορίζονται με βάση τις πωλήσεις ή τις αγορές που πραγματοποίησαν οι δικαιούχοι των αμοιβών.

⁵ www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log_o60.htm

Στους λογαριασμούς 60.00.10 και 60.01.10 καταχωρούνται οι έκτακτες αμοιβές που καταβάλλει η επιχείρηση στο προσωπικό της με τη μορφή πριμ, βραβείων, επιδομάτων, αποζημιώσεων για παροχές σε είδος.

Στους λογαριασμούς 60.00.12 και 60.01.12 καταχωρούνται οι πάσης φύσεως αμοιβές που καταβάλλονται στους μαθητευομένους.

Στον λογαριασμό 60.02 Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού καταχωρούνται τα ποσά που αντιπροσωπεύουν, εκτός από τις αμοιβές και εργοδοτικές εισφορές, παροχές και έξοδα που πραγματοποιούνται για το προσωπικό της επιχειρήσεως.

Στον λογαριασμό 60.02.00 Είδη ενδύσεως καταχωρούνται τα είδη ενδύσεως που χορηγούνται από την επιχείρηση στο προσωπικό της λόγω των λειτουργικών αναγκών της (φόρμες, γάντια κλπ), τα οποία παράγει ή αγοράζει η επιχείρηση.

Στον λογαριασμό 60.02.02 Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα κυλικείου – εστιατορίου καταχωρούνται οι επιχορηγήσεις της επιχειρήσεως προς το κυλικείο και το εστιατόριο του προσωπικού της καθώς και τα λοιπά έξοδα που πραγματοποιεί για αυτά.

Στον λογαριασμό 60.02.03 Έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση για τη ψυχαγωγία του προσωπικού της π.χ έξοδα κατασκηνώσεων, εκδρομών.

Στον λογαριασμό 60.02.05 Έξοδα ιατροφαρμακευτικής περιθάλψεως καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση για την ιατροφαρμακευτική περίθαλψη του προσωπικού της, όπως π.χ νοσηλεία, φάρμακα, έξοδα εγχειρήσεων, έξοδα κηδειών.

Στους λογαριασμούς 60.02 και 60.03 καταχωρούνται τα ποσά των εργοδοτικών εισφορών και λοιπών επιβαρύνσεων (χαρτόσημο κλπ) που αναλογούν στις αποδοχές που καταβάλλονται στο έμμισθο και ημερομίσθιο προσωπικό της επιχειρήσεως.

Στο λογαριασμό 60.02 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία αυτό καταχωρείται το τμήμα της αποζημιώσεως που καταβάλλεται στον εξερχόμενο της υπηρεσίας

εργαζόμενο της επιχειρήσεως που αφορά την κλειόμενη χρήση και το οποίο δεν καλύπτεται με σχηματιζόμενη πρόβλεψη.

Στους λογαριασμούς 60.03 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού και 60.04 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού καταχωρούνται τα ποσά των εργοδοτικών εισφορών και λοιπών επιβαρύνσεων που αναλογούν στις αποδοχές που καταβάλλονται στον έμμισθο και ημερομίσθιο προσωπικό της επιχείρησης με αντίστοιχη πίστωση των οικείων υπολογαριασμών των λογαριασμών 54.

Τα ποσά προστίμων και προσαυξήσεων που ενδεχομένως επιβάλλονται στις εισφορές π.χ λόγω καθυστερημένης καταβολής τους καταχωρούνται αν αφορούν τη χρήση στο λογαριασμό 81.00 έκτακτα και ανόργανα έξοδα αν όμως αφορούν προηγούμενες χρήσεις έστω και αν βεβαιώνονται μέσα στη χρήση στο λογαριασμό 82.00 έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

Ο λογαριασμός 60.05 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία πρέπει να χρησιμοποιείται μόνο όταν καταβάλλεται στον αποχωρούντα ποσό μεγαλύτερο της σχηματισμένης, γι' αυτόν, προβλέψεως και εφόσον τμήμα του επιπλέον αυτού ποσού αντιστοιχεί στη κλεισμένη χρήση. Επισημαίνεται ότι τα καταβαλλόμενα ποσά αποζημιώσεων σε εργαζόμενους που απολύονται ή αποχωρούν για συνταξιοδότηση, για τα οποία δεν έχουν σχηματισθεί αντίστοιχες προβλέψεις, διασπώνται και καταχωρούνται :

-Στο λογαριασμό 82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων, εκείνα που αφορούν προηγούμενες χρήσεις και καταβάλλονται για εργασία που παράχθηκε σε προηγούμενες χρήσεις.

-Στο λογαριασμό 60.05 το τμήμα που αφορά την κλεισμένη χρήση.

60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ

60.00 Αμοιβές έμμισθου προσωπικού

- 60.00.00 Τακτικές αποδοχές (περιλαμβάνονται και προσαυξήσεις λόγω νυκτερινών, Κυριακών και εξαιρετέων)
- 60.00.01 Οικογενειακά επιδόματα
- 60.00.02 Αμοιβές υπερωριακής απασχολήσεως
- 60.00.03 Δώρα εορτών (Χριστουγέννων και Πάσχα)
- 60.00.04 Αποδοχές επίσημων αργιών
- 60.00.05 Αποδοχές ασθένειας
- 60.00.06 Αποδοχές κανονικής άδειας
- 60.00.07 Επιδόματα κανονικής αδειάς
- 60.00.08 Αποζημιώσεις μη χορηγούμενων αδειών
- 60.00.09 Ποσοστά για πωλήσεις και αγορές
- 60.00.10 Έκτακτες αμοιβές (πριμ, βραβεία, επιδόματα, αποζημιώσεις για παροχές σε είδος κ.λ.π.)
- 60.00.11 Αμοιβές εκτός έδρας (όταν δεν καλύπτουν έξοδα εκτός έδρας)
- 60.00.12 Αμοιβές μαθητεομένων (τακτικές, έκτακτες αργιών, ασθένειας, άδειας κ.λπ.)
- 60.00.13
-
- 60.00.99.....

60.01 Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού

- 60.01.00 Τακτικές αποδοχές (περιλαμβάνονται και προσαυξήσεις λόγω νυκτερινών, Κυριακών και εξαιρετέων)
- 60.01.01 Οικογενειακά επιδόματα
- 60.01.02 Αμοιβές υπερωριακής απασχολήσεως
- 60.01.03 Δώρα εορτών (Χριστουγέννων και Πάσχα)
- 60.01.04 Αποδοχές επίσημων αργιών
- 60.01.05 Αποδοχές ασθένειας
- 60.01.06 Αποδοχές κανονικής άδειας
- 60.01.07 Επιδόματα κανονικής άδειας
- 60.01.08 Αποζημιώσεις μη χορηγούμενων αδειών
- 60.01.09 Ποσοστά για πωλήσεις και αγορές
- 60.01.10 Έκτακτες αμοιβές (π.χ. πριμ, βραβεία, επιδόματα ή αποζημιώσεις για παροχές σε είδος)

- 60.01.11 Αμοιβές εκτός έδρας (όταν δεν καλύπτουν έξοδα εκτός έδρας)
- 60.01.12 Αμοιβές μαθητευομένων (π.χ. τακτικές, έκτακτες αργιών, ασθένειας ή άδειας)
- 60.01.13
-
- 60.01.99.....

60.02 Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού

- 60.02.00 Είδη ενδύσεως
- 60.02.01 Έξοδα στεγάσεως (π.χ. κατοικιών)
- 60.02.02 Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα κυλικείου — εστιατορίου
- 60.02.03 Έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού (π.χ. κατασκηνώσεων, εκδρομών, χοροεσπερίδων ή εορταστικών εκδηλώσεων)
- 60.02.04 Έξοδα επιμορφώσεως προσωπικού (π.χ. δίδακτρα, έξοδα εκπαιδευτικών ταξιδιών έξοδα μετεκπαιδεύσεων)
- 60.02.05 Έξοδα ιατροφαρμακευτικής περιθάλψεως (π.χ. νοσήλια, φάρμακα, έξοδα εγχειρήσεων, έξοδα κηδειών)
- 60.02.06 Ασφάλιστρα προσωπικού (π.χ. ομαδικής ή ατομικής ασφαλίσεως ΕΣΥΛ)
- 60.02.07 Αξία χορηγούμενων αποθεμάτων (Γνωμ. 44/1129/1989)
-
- 60.02.99 Λοιπές παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού

60.03 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού

- 60.03.00 Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ
- 60.03.01 Εργοδοτικές εισφορές λοιπών ταμείων κυρίας ασφαλίσεως
- 60.03.02 Εργοδοτικές εισφορές ταμείων επικουρικής ασφαλίσεως
- 60.03.03
- 60.03.04 Χαρτόσημο μισθοδοσίας
-
- 60.03.99.....

60.04 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού

60.04.00 Εργοδοτικές εισφορές ΙΚΑ

60.04.01 Εργοδοτικές εισφορές λοιπών ταμείων κυρίας ασφαλίσεως

60.04.02 Εργοδοτικές εισφορές ταμείων επικουρικής ασφαλίσεως

60.04.03 Δωρόσημο οικοδομών (Γνωμ. 25212244/1995 ΕΣΥΛ)

60.04.04 Χαρτόσημο μισθοδοσίας

.....

60.04.99.....

60.05 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία

60.05.00 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία έμμισθου προσωπικού

60.05.01 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία ημερομίσθιου προσωπικού

.....

60.05.99.....

60.06.....

.....

60.99 Προϋπολογισμένες – προπληρωμένες αμοιβές, έξοδα και παροχές προσωπικού (Λ. 58.00)

2.2 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 61 «ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ»

Στον λογαριασμό 61 Αμοιβές Τρίτων και στους υπολογαριασμούς του καταχωρούνται οι αμοιβές και τα έξοδα που λογίζονται και καταβάλλονται σε τρίτους, δηλαδή σε πρόσωπα με τα οποία η επιχείρηση δε συνδέεται με σχέση εξαρτημένης εργασίας⁶.

Ο λογαριασμός 61 χρεώνεται με το σύνολο των δαπανών αυτών που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης. Για το ποσό της δαπάνης που καταβάλλεται πιστώνεται ο λογαριασμός 38 "χρηματικά διαθέσιμα", ενώ για το ποσό της δαπάνης που οφείλεται

⁶ www.forologikanea.gr/pages/display/61---amoibes-kai-eksoda-triton/

πιστώνεται ο λογαριασμός 53.08 "πιστωτές διάφοροι" και για το ποσό που παρακρατείται σαν φόρος πιστώνεται ο λογαριασμός 54 "υποχρεώσεις από φόρους τέλη".

Στον λογαριασμό 61.00.04 Αμοιβές και έξοδα ελεγκτών καταχωρούνται οι αμοιβές που καταβάλλει η επιχείρηση σε τρίτους για ελέγχους οποιασδήποτε φύσεως που οι τρίτοι διενεργούν σ' αυτή.

Στον λογαριασμό 61.01 Αμοιβές και έξοδα μη ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος καταχωρούνται οι αμοιβές που καταβάλλει η επιχείρηση σε τρίτους, δηλαδή σε πρόσωπα που δεν συνδέονται με αυτή με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας και οι οποίοι τρίτοι δεν είναι μεν ελεύθεροι επαγγελματίες, αλλά από τις αμοιβές τους γίνεται παρακράτηση φόρου.

Στον λογαριασμό 61.02.02 Προμήθειες εισπράξεως τιμολογίων και φορτωτικών εγγράφων καταχωρούνται οι προμήθειες που καταβάλλει η επιχείρηση για την είσπραξη τιμολογίων και φορτωτικών εγγράφων που αφορούν πωλήσεις της στο εξωτερικό και οι οποίες δε σχετίζονται με χρηματοδότηση.

Στο λογαριασμό 61.03.00 Επεξεργασίες (FACON) καταχωρούνται οι αμοιβές – προμήθειες σε χρήμα ή σε είδος που λογίζει και καταβάλλει η επιχείρηση σε τρίτους για την επεξεργασία υλικών.

Στον λογαριασμό 61.90 Αμοιβές τρίτων μη υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος καταχωρούνται οι αμοιβές που λογίζει και καταβάλλει η επιχείρηση σε τρίτους που δεν έχουν με αυτήν σχέση εξαρτημένης εργασίας, από τις οποίες αμοιβές, σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, δεν υφίσταται υποχρέωση παρακρατήσεως φόρου εισοδήματος.

Στον λογαριασμό 61.91 Πνευματικά και καλλιτεχνικά δικαιώματα τρίτων επί πωλήσεων καταχωρούνται τα πνευματικά και καλλιτεχνικά δικαιώματα που καταβάλλουν οι δισκογραφικές επιχειρήσεις σε πνευματικούς δημιουργούς και τα οποία υπολογίζονται επί των εκάστοτε πραγματοποιούμενων πωλήσεων.

Στον λογαριασμό 61.92 Εισφορές υπέρ τρίτων για ελεύθερους επαγγελματίες καταχωρούνται οι εισφορές που καταβάλλει η επιχείρηση σε ασφαλιστικούς οργανισμούς για την ασφάλιση

ελεύθερων επαγγελματιών που συνδέονται με αυτή με βάση σύμβαση μη εξαρτημένης εργασίας και οι οποίοι αμείβονται με πάγια αντιμισθία.

Στον λογαριασμό 61.98.00 Χρήσεις δικαιωμάτων καταχωρούνται τα ποσά που καταβάλλονται ή λογίζονται υπέρ τρίτων κάθε χρόνο για την παραχώρηση της χρήσεως δικαιωμάτων και προνομίων (π.χ. σημάτων, μεθόδων παραγωγής ή διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας).

Στον λογαριασμό 61.98.01 Αποζημιώσεις για φθορά ειδών συσκευασίας προμηθευτών καταχωρούνται τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση λόγω ασυνήθους φθοράς που επήλθε με υπαιτιότητα της στα επιστρεπτέα είδη συσκευασίας των προμηθευτών της.

Στο τέλος της χρήσης ο λογαριασμός 61 πιστώνεται με το υπόλοιπο του για να εξισωθεί, ενώ συγχρόνως χρεώνεται ο λογαριασμός 80.00 με το ίδιο ποσό.

61 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ

61.00 Αμοιβές και έξοδα ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος

61.00.00 Αμοιβές και έξοδα δικηγόρων

61.00.01 Αμοιβές και έξοδα συμβολαιογράφων (όταν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος)

61.00.02 Αμοιβές και έξοδα τεχνικών

61.00.03 Αμοιβές και έξοδα οργανωτών — μελετητών — ερευνητών

61.00.04 Αμοιβές και έξοδα ελεγκτών

61.00.05 Αμοιβές και έξοδα ιατρών

61.00.06 Αμοιβές και έξοδα λογιστών

61.00.07 Αμοιβές Φοροτεχνικών

.....

61.00.99 Αμοιβές και έξοδα λοιπών ελεύθερων επαγγελματιών

61.01 Αμοιβές και έξοδα μη ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος

- 61.01.00 Αμοιβές συνεδριάσεων μελών διοικητικού συμβουλίου
- 61.01.01 Αμοιβές και έξοδα διαφόρων τρίτων
- 61.01.02 Αμοιβές σε εταιρείες μελετών τεχνικών έργων εξωτερικού (Γνωμ. 252/2244/1995 ΕΣΥΛ)
- 61 .01 .99.....

- 61.02 Λοιπές προμήθειες τρίτων

- 61.02.00 Προμήθειες για αγορές
- 61.02.01 Προμήθειες για πωλήσεις
- 61.02.02 Προμήθειες εισπράξεως τιμολογίων και φορτωτικών εγγράφων
- 61.02.03 Μεσιτείες
-
- 61.02.99.....

- 61.03 Επεξεργασίες από τρίτους

- 61.03.00 Επεξεργασίες (Facon)
- 61.03.01 Αμοιβές μηχανογραφικής επεξεργασίας (Service)
- 61.03.02
-
- 61.03.99.....

- 61.04
-

- 61.90 Αμοιβές τρίτων μη υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος (Γνωμ. 2521224411995)

- 61.90.00 Αμοιβές σε εταιρείες μελετών τεχνικών έργων (Γνωμ. 252/224411995)
- 61.90.01 Αμοιβές για έρευνα αγοράς
- 61.90.02.....

61.90.03 Αμοιβές γραφείων επιλογής προσωπικού

.....

61.91 Πνευματικά και καλλιτεχνικά δικαιώματα τρίτων επί πωλήσεων (Γνωμ.
95/1694/1992)

.....

61.92 Εισφορές υπέρ τρίτων για ελεύθερους επαγγελματίες

61.92.00 Εισφορές Ταμείου Νομικών έμμισθων δικηγόρων (άρθρο 37 Ν. 2145/1993)

61.92.01 Εισφορές Τ.Σ.Α.Υ. έμμισθων ιατρών

.....

61.93 Αμοιβές υπεργολάβων εκτελέσεως εργασιών τεχνικών έργων (Γνωμ. 252/2244/1995)

.....

61.94 Εισφορές υπέρ Ασφαλιστικών οργανισμών για κατασκευαζόμενα Τεχνικά Έργα (Γνωμ.
252/224/1995)

61.94.00 Εισφορές ΙΚΑ προσωπικού υπεργολάβων εκτελέσεως εργασιών Τεχνικών Έργων

61.94.01 Δωρόσιμο οικοδόμων υπεργολάβων εκτελέσεως εργασιών Τεχνικών Έργων

.....

61.94.05 Κρατήσεις — Εισφορές υπέρ Τ.Σ.Μ.Ε.Δ.Ε.

61.94.06 Κρατήσεις — Εισφορές υπέρ Τ.Π.Ε.Δ.Ε.

61.94.07 Κρατήσεις — Εισφορές υπέρ Μ.Τ.Π.Υ.

.....

61.98 Λοιπές αμοιβές τρίτων

61.98.00 Χρήσεις δικαιωμάτων (Royalties)

61.98.01 Αποζημιώσεις για φθορά ειδών συσκευασίας προμηθευτών

.....

61.98.99.....

61.99 Προϋπολογισμένες-Προπληρωμένες αμοιβές και έξοδα τρίτων (Λ/25.61)

.....
.....

2.3 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 62 «ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ»

Ο λογαριασμός 62 Παροχές Τρίτων χρεώνεται με το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιούνται κατά τη διάρκεια της χρήσης, ενώ συγχρόνως πιστώνεται ο λογαριασμός 38 για το ποσό της δαπάνης που καταβάλλεται, ενώ για το ποσό που οφείλεται πιστώνεται ο λογαριασμός 50 στο τέλος της χρήσης, ο λογαριασμός 62 πιστώνεται με το υπόλοιπο του για να εξισωθεί και χρεώνεται ο λογαριασμός 80.00 με το ίδιο ποσό⁷.

Στον λογαριασμό 62.00 Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής καταχωρείται μόνο η αξία του ηλεκτρικού ρεύματος που καταναλώνεται στην παραγωγή, ενώ η αξία του ρεύματος που καταναλώνεται για τις λοιπές λειτουργίες της επιχείρησης καταχωρείται στο λογαριασμό 62.98.00 "φωτισμός".

Στους λογαριασμούς 62.01 και 62.02 καταχωρείται το αντίτιμο παροχών κοινής ωφέλειας της λειτουργίας παραγωγής, 62.01 φωταέριο παραγωγικής διαδικασίας, 62.02 ύδρευση παραγωγικής διαδικασίας και 62.03 τηλεπικοινωνίες, ενώ το αντίτιμο των παροχών αυτών των λοιπών λειτουργιών της επιχείρησης καταχωρούνται στο λογαριασμό 62.98 που αναπτύσσεται ως εξής:

62.98.01 Φωταέριο

62.98.02 Ύδρευση

Στον λογαριασμό 62.04 Ενοίκια και στους υπολογαριασμούς του καταχωρούνται τα ενοίκια που λογίζει και καταβάλλει η επιχείρηση για τη μίσθωση ενσώματων πάγιων της, τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 60.02.01 "έξοδα στεγάσεως".

Στον λογαριασμό 62.04.00 Ενοίκια εδαφικών εκτάσεων καταχωρούνται τα ενοίκια που καταβάλλει η επιχείρηση στον εκμισθωτή ή υπεκμισθωτή εδαφικής εκτάσεως της οποίας τη

⁷ ΚΟΝΤΑΚΟΣ ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗΣ, ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, 2001, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ

χρήση αποκτά για διάφορους λόγους, στον λογαριασμό 62.04.01 Ενοίκια κτιρίων – τεχνικών έργων τα ενοίκια που καταβάλλει για κτίρια και τεχνικά έργα. Στους λογαριασμούς αυτούς καταχωρούνται και τα τέλη χαρτοσήμου επί των ενοικίων τα οποία βαρύνουν την επιχείρηση.

Στον λογαριασμό 62.05 Ασφάλιστρα και τους υπολογαριασμούς του καταχωρούνται τα κάθε μορφής ασφάλιστρα, εκτός από εκείνα που αφορούν:

- Ασφάλειες προσωπικού
- Ασφάλειες μεταφοράς των αγοραζόμενων αγαθών

Στον λογαριασμό 62.98 Λοιπές παροχές τρίτων καταχωρούνται τα έξοδα που χαρακτηρίζονται ως παροχές τρίτων :

- 62.98.00 “Φωτισμός”
- 62.98.01 “Φωταέριο”
- 62.98.02 “Υδρευση”

62 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ

62.00 Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής

.....

62.01 Φωταέριο παραγωγικής διαδικασίας

.....

62.02 Υδρευση παραγωγικής διαδικασίας

.....

62.03 Τηλεπικοινωνίες

62.03.00 Τηλεφωνικά — Τηλεγραφικά

62.03.01 TELEX (Τηλέτυπο)-FAX

62.03.02 Ταχυδρομικά

62.03.03 Διάφορα έξοδα τηλεπικοινωνιών

.....

62.03.09.....

62.03.10 Αγορές τηλεκαρτών προς διάθεση (Γνωμ. 147/1968/1993)

.....

62.03.99.....

62.04 Ενοίκια

62.04.00 Ενοίκια εδαφικών εκτάσεων

62.04.01 Ενοίκια κτιρίων — τεχνικών έργων

62.04.02 Ενοίκια μηχανημάτων — τεχνικών εγκαταστάσεων — λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού

62.04.03 Ενοίκια μεταφορικών μέσων

62.04.04 Ενοίκια επίπλων

62.04.05 Ενοίκια μηχανογραφικών μέσων

62.04.06 Ενοίκια λοιπού εξοπλισμού

62.04.07 Ενοίκια φωτοαντιγραφικών μέσων

62.04.08 Ενοίκια φωτεινών επιγραφών

62.04.09.....

62.04.10 Ενοίκια χρονομεριστικής μίσθωσης Ν. 1652/1986 (Γνωμ. 85/1644/1991)

.....

62.04.99.....

62.05 Ασφάλιστρα

62.05.00 Ασφάλιστρα πυρός

62.05.01 Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων

62.05.02 Ασφάλιστρα μεταφορών

62.05.03 Ασφάλιστρα πιστώσεων

62.05.04 Ασφάλιστρα κλοπής

62.05.05 Ασφάλιστρα απώλειας εισοδήματος (της εταιρείας)

62.05.06 Ασφάλιστρα Αστικής ευθύνης

62.05.07 Λοιπά ασφάλιστρα

.....

62.05.99.....

62.06 Αποθήκευτρα

.....

62.07 Επισκευές και συντηρήσεις

62.07.00 Εδαφικών εκτάσεων

62.07.01 Κτιρίων-Εγκαταστάσεων κτιρίων-Τεχνικών έργων

62.07.02 Μηχανημάτων — Τεχνικών Εγκαταστάσεων — Λοιπού Μηχανολογικού εξοπλισμού

62.07.03 Μεταφορικών μέσων

62.07.04 Επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

62.07.05 Εμπορευμάτων

62.07.06 Έτοιμων Προϊόντων

62.07.07 Λοιπών υλικών αγαθών

.....

62.07.99.....

62.08

.....

62.91 Έξοδα μεταφορικού έργου(Γνωμ. 129/1875/1993 ΕΣΥΛ)

.....

62.98 Λοιπές παροχές τρίτων

62.98.00 Φωτισμός (πλην ηλεκτρικής ενέργειας παραγωγής)

62.98.01 Φωταέριο (πλην φωταερίου παραγωγής)

62.98.02 Ύδρευση (πλην υδρεύσεως παραγωγής)

62.98.03 Έξοδα ξενοδοχείων για εξυπηρέτηση πελατών μας (Γνωμ. 219/2184/1994 ΕΣΥΛ)

.....

62.99 Προϋπολογισμένες-Προπληρωμένες παροχές τρίτων (Λ/58.62)

.....

2.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 63 «ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ»

Στον λογαριασμό 63 Φόροι – Τέλη καταχωρούνται όλοι οι φόροι και όλα τα τέλη που βαρύνουν την επιχείρηση, δηλαδή όλοι οι φόροι και τα τέλη που βεβαιώθηκαν και καταβλήθηκαν ή απλώς βεβαιώθηκαν σε βάρος της επιχείρησης στη διάρκεια της χρήσεως και οι οποίοι φόροι και τέλη αφορούν τη χρήση.

Το χρεωστικό υπόλοιπο του παρόντος λογαριασμού 63.00.00 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος εσωτερικού συνιστά φόρο εισοδήματος που τρίτοι παρακράτησαν από εισοδήματα που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ημεδαπή και ο οποίος, κατά την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, δε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος επί των κερδών της χρήσεως⁸.

Στον λογαριασμό 63.00.01 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος εξωτερικού καταχωρούνται τα ποσά του μη συμψηφιζόμενου φόρου επί των αποτελεσμάτων που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην αλλοδαπή. Σύμφωνα με τα ισχύοντα στο λογαριασμό αυτόν καταχωρείται ο επιπλέον φόρος εισοδήματος που κατέβαλλε η επιχείρηση στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα που απέκτησε σε αυτήν σε σχέση με το φόρο εισοδήματος που έπρεπε να καταβάλλει με βάση την ισχύουσα στην χώρα μας φορολογική νομοθεσία.

Στον υπολογαριασμό 63.02.00 "χαρτόσημα συναλλαγματικών και αποδείξεων" καταχωρείται η δαπάνη του χαρτόσημου συναλλαγματικών και γραμματίων.

Στον υπολογαριασμό 63.02.01 "χαρτόσημα λοιπών πράξεων", καταχωρούνται κυρίως τα τέλη χαρτοσήμου των δανείων που λαμβάνει η επιχείρηση με πίστωση του 54.09.10 "χαρτόσημο ΟΓΑ και δανείων".

Ο λογαριασμός 63.03 Φόροι-Τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων προκείμενος λογαριασμός και οι υπολογαριασμοί του χρεώνονται με πίστωση του 54.05 "φόροι – τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων" με τους φόρους – τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων

⁸ www.forologikanea.gr/pages/display/63---foroi---teli/

που βαρύνουν την επιχείρηση με χρέωση του λογαριασμού αυτού τα σχετικά ποσά καταβάλλονται στο δημόσιο.

Ο λογαριασμός 63.04 Δημοτικοί Φόροι – τέλη και οι υπολογαριασμοί του χρεώνονται με πίστωση των χρηματικών διαθεσίμων με τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για δημοτικούς φόρους και τέλη.

Στον λογαριασμό 63.04.00 Τέλη καθαριότητας και φωτισμού καταχωρούνται τα δημοτικά τέλη καθαριότητας και φωτισμού με βάση τα αναγραφόμενα στους λογαριασμούς της ΔΕΗ ποσά.

Ο λογαριασμός 63.04.01 Φόροι και τέλη ανεγειρόμενων οικοδομών χρεώνεται με πίστωση του 54.09.08 "φόροι – τέλη ανεγειρόμενων οικοδομών", με τα σχετικά ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση στον οικείο Δήμο ή Κοινότητα. Νόμιμο δικαιολογητικό είναι το γραμμάτιο εισπράξεως του Δήμου ή της Κοινότητας.

Ο λογαριασμός 63.90 Τέλη υπέρ τρίτων επί κατασκευαζόμενων Τεχνικών Έργων χρησιμοποιείται από τις τεχνικές εταιρείες για την καταχώρηση διαφόρων τελών που καταβάλλουν οι εταιρείες αυτές σε τρίτους.

Στον λογαριασμό 63.98.00 Χαρτόσημο μισθωμάτων αυτό καταχωρούνται τα τέλη χαρτοσήμου επί των μισθωμάτων που έχει η επιχείρηση ως εκμισθώτρια ακινήτων και τα οποία, κατά τα μισθωτήρια συμβόλαια, βαρύνουν την επιχείρηση. Ο λογαριασμός χρεώνεται, στο τέλος της χρήσεως με πίστωση του 54.09.05 "χαρτόσημο και ΟΓΑ επί των εισοδημάτων από οικοδομές", με τη διαφορά μεταξύ του ποσού των τελών χαρτοσήμου που οφείλει η επιχείρηση να καταβάλλει στο Δημόσιο και του ποσού των τελών χαρτοσήμου που έχει εισπράξει από τους μισθωτές των ακινήτων της και το οποίο εμφανίζεται στην πίστωση του λογαριασμού 54.09.05, ώστε το πιστωτικό υπόλοιπο του τελευταίου αυτού λογαριασμού να εμφανίζει το ποσό των τελών χαρτοσήμου που αναγράφεται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Ο λογαριασμός 63.98.03 Χαρτόσημο κερδών χρεώνεται με τα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ επί των φορολογητέων κερδών των ΕΠΕ, των προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε, Ε.Ε) των Κοινοπραξιών και Αστικών Εταιρειών, με πίστωση του λογαριασμού 54.09.11 "χαρτόσημο

και ΟΓΑ κερδών προσωπικών εταιρειών” και βαρύνουν το νομικό πρόσωπο της εταιρείας ή την Κοινοπραξία.

Στο λογαριασμό 63.98.04 Χαρτόσημο εσόδων από τόκους καταχωρούνται τα τέλη χαρτοσήμου επί των εσόδων από τόκους στις περιπτώσεις που η εταιρεία φέρει το βάρος των τελών αυτών και τα οποία εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Ο λογαριασμός 63.98.06 Χαρτόσημο αμοιβών τρίτων χρεώνεται με τα ποσά των τελών χαρτοσήμου επί των αμοιβών τρίτων που βαρύνουν την επιχείρηση. Τα ποσά εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως.

Στο λογαριασμό 63.98.07 Κρατήσεις υπέρ Δημοσίου και τρίτων από πωλήσεις προς το δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ. καταχωρούνται οι σε βάρος της επιχειρήσεως κρατήσεις υπέρ του Δημοσίου ή ασφαλιστικών ταμείων ή άλλων οργανώσεων, οι οποίες κρατήσεις γίνονται από το Δημόσιο και τα ΝΠΔΔ κατά την εξόφληση από αυτά τιμολογίων πώλησεως ή παροχής υπηρεσιών της επιχείρησης.

Από άποψη φορολογίας εισοδήματος σημειώνουμε ότι ο Φ.Π.Α. επιρρίπτεται στον τελικό καταναλωτή, από τον οποίο και εισπράττεται υπέρ του Δημοσίου. Σε περίπτωση που ο Φ.Π.Α. έπρεπε να εισπραχθεί από τον αντισυμβαλλόμενο και η επιχείρηση, για οποιοδήποτε λόγο, δεν τον εισέπραξε αλλά τον κατέβαλλε εξ ιδίων, το καταβληθέν από αυτή ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

63 ΦΟΡΟΙ—ΤΕΛΗ

63.00 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος

63.00.00 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος εσωτερικού

63.03.01 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος εξωτερικού

.....
63.00.99.....

63.01 Εισφορά ΟΓΑ

63.01.01 Εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου

.....

63.02 Τέλη συναλλαγματικών, δανείων και λοιπών πράξεων

63.02.00 Χαρτόσημο συναλλαγματικών και αποδείξεων

63.02.01 Χαρτόσημο λοιπών πράξεων

63.02.02 Χαρτόσημο πινακίων επιταγών εισπρακτέων

.....

63.02.99.....

63.03 Φόροι — Τέλη Κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων

63.03.00 Αυτοκινήτων επιβατικών

63.03.01 Αυτοκινήτων φορτηγών

63.03.02 Σιδηροδρομικών οχημάτων

63.03.03 Πλωτών μέσων

63.03.04 Εναέριων μέσων

.....

63.03.99.....

63.04 Δημοτικοί φόροι- τέλη

63.04.00 Τέλη καθαριότητας και φωτισμού

63.04.01 Φόροι και τέλη ανεγειρόμενων ακινήτων

63.04.02.....

63.04.03 Τέλη ακίνητης περιουσίας (άρθρο 24 Ν.2130/1993)

.....

63.04.99 Λοιποί δημοτικοί φόροι — τέλη

63.05 Φόροι — Τέλη προβλεπόμενοι από διεθνείς οργανισμούς

.....

63.06 Λοιποί φόροι— τέλη εξωτερικού

.....
63.07.....

.....
63.90 Τέλη υπέρ τρίτων επί κατασκευασμένων τεχνικών έργων (Γνωμ. 252/2244/1995)
(Οι υπέρ ασφαλιστικών ταμείων κρατήσεις καταχωρούνται στον Λ/ 61.94)
.....

63.98 Διάφοροι φόροι — τέλη

63.98.00 Χαρτόσημο μισθωμάτων

63.98.01 Τέλη υδρεύσεως (καταργήθηκαν με το άρθρο 43 παρ.2 Ν. 2065/1992)

63.98.02 Φόρος ακίνητης περιουσίας (καταργήθηκε με το άρθρο 37 Ν. 2065/1992)

63.98.03 Χαρτόσημο κερδών

63.98.04 Χαρτόσημο εσόδων από τόκους

63.98.05

63.98.06 Χαρτόσημο αμοιβών τρίτων

63.98.07 Κρατήσεις υπέρ Δημοσίου και τρίτων από πωλήσεις προς το Δημόσιο και τα
Ν.Π.Δ.Δ.

63.98.08 Φ.Π.Α. εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος (Γνωμ. 243/2162/1995 ΕΣΥΛ)

63.98.09 Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος (Γνωμ. 243/2162/1995
ΕΣΥΛ)

63.98.10

.....
63.98.99 Λοιποί φόροι — τέλη

63.99 Προϋπολογισμένοι-Προπληρωμένοι φόροι-τέλη (Λ/58.63)
.....
.....

2.5 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 64 «ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ»

Στο λογαριασμό 64 Διάφορα έξοδα καταχωρούνται όλα τα οργανικά έξοδα που δεν καταχωρούνται σε οποιαδήποτε άλλη κατηγορία λογαριασμών δαπανών. Η κάθε εγγραφή καταχώρησης δαπάνης θα πρέπει να δικαιολογείται με αποδεικτικά στοιχεία⁹.

Κανένα έξοδο δεν αναγνωρίζεται αν δεν έχει αποδεικτικό στοιχείο. Τέτοια στοιχεία είναι τα τιμολόγια, οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, οι φορτωτικές κλπ.

Στον λογαριασμό 64.00.00 Έξοδα κίνησης (καύσιμα – λιπαντικά – διόδια) μεταφορικών μέσων ιδιοκτησίας της οικονομικής μονάδας χρεώνονται, τα έξοδα κίνησης των μεταφορικών μέσων της ίδιας επιχείρησης. Τα έξοδα αυτά αναγνωρίζονται όταν τα αυτοκίνητα χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Στον λογαριασμό 64.00.01 Έξοδα μεταφοράς προσωπικού με μεταφορικά μέσα τρίτων χρεώνονται τα έξοδα μεταφοράς του προσωπικού της επιχείρησης με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε τρίτους. Αν η μεταφορά γίνεται με ενοικιασμένα μεταφορικά μέσα, τότε τα ενοίκια που καταβάλλονται καταχωρούνται στο λογαριασμό 62.04.03.

Στον λογαριασμό 64.00.02 Έξοδα μεταφοράς υλικών – αγαθών αγορών μεταφορικά μέσα τρίτων καταχωρούνται τα έξοδα μεταφοράς των διάφορων υλικών αγαθών που αγοράζονται από την επιχείρηση, όταν η μεταφορά γίνεται με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε τρίτους. Εδώ, στο λογαριασμό 64.00.02, καταχωρούνται, κατ' εξαίρεση, τα μεταφορικά εκείνα που (για διάφορους λόγους) λογιστικοποιούνται καθυστερημένα και τα αντίστοιχα αγαθά έχουν χρησιμοποιηθεί (οι πρώτες ύλες βιομηχανοποιήθηκαν και έχει υπολογισθεί το μηνιαίο κόστος παραγωγής, τα εμπορεύματα πωλήθηκαν και υπολογίστηκαν τα βραχύχρονα αποτελέσματα κλπ), οπότε, κατ' ανάγκη, βαρύνουν το λογαριασμό 07.

Αν η μεταφορά γίνεται με μισθωμένα μεταφορικά μέσα, τα ενοίκια που καταβάλλονται ή λογίζονται καταχωρούνται στο λογαριασμό 62.04.03 "ενοίκια μεταφορικών μέσων"

⁹ ΚΟΝΤΑΚΟΣ ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗΣ, ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, 2001, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ

Στο λογαριασμό 64.00.03 Έξοδα μεταφοράς υλικών – αγαθών πωλήσεων με μεταφορικά μέσα τρίτων καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται για την μεταφορά των διάφορων υλικών – αγαθών που πωλούνται από την επιχείρηση, όταν η μεταφορά γίνεται με μεταφορικά μέσα που ανήκουν σε τρίτους. Στις περιπτώσεις που οι λογαριασμοί εξόδων περιλαμβάνουν και αμοιβές πέρα από εκείνες που καλύπτουν τα έξοδα π.χ. διατροφής ή διανυκτερεύσεως, οι επιπλέον αυτές αμοιβές διαχωρίζονται και καταχωρούνται στο λογαριασμό 60.00.11 "αμοιβές εκτός έδρας", όταν πρόκειται για έμμισθο προσωπικό ή μέλη της διοικήσεως ή στο λογαριασμό 60.01.11 "αμοιβές εκτός έδρας", όταν πρόκειται για ημερομίσθιο προσωπικό.

Ο λογαριασμός 64.02.05 Έξοδα συνεδρίων – δεξιώσεων και άλλων παρεμφερών εκδηλώσεων καταχωρούνται έξοδα εκδηλώσεων που αποσκοπούν στην προβολή και διαφήμιση της επιχειρήσεως. Τα προαναφερόμενα έξοδα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα προκειμένου να εξευρεθεί ο φόρος εισοδήματος της επιχειρήσεως.

Στον παρόντα λογαριασμό 64.02.08 Έξοδα λόγω εγγύησης πωλήσεων καταχωρούνται:

- τα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση για την αποκατάσταση των βλαβών που υπέστησαν πωλούμενα από αυτήν προϊόντα ή εμπορεύματα και των οποίων την καλή λειτουργία είχε εγγυηθεί η επιχείρηση για ορισμένη χρονική περίοδο, χωρίς παράλληλη εγγύηση των προμηθευτών της.

- Οι χρεωστικές διαφορές μεταξύ του κόστους που πραγματοποιεί η επιχείρηση για την αποκατάσταση ζημιών πελατών για πωλημένα από αυτήν προϊόντα ή εμπορεύματα της και των ποσών που καταβάλλουν σ' αυτήν οι προμηθευτές της για συμμετοχή τους στις ζημιές αυτές.

Στους υπολογαριασμούς του 64.03 Έξοδα εκθέσεων – επιδείξεων καταχωρούνται τα κάθε είδους έξοδα συμμετοχής σε εκθέσεις εμπορικές και άλλες όπου εκθέτονται τα αγαθά που προορίζονται για πώληση και τα κάθε είδους έξοδα που πραγματοποιούνται κατά την επίδειξη με οποιοδήποτε τρόπο των αγαθών που προορίζονται για πώληση.

Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. στους υπολογαριασμούς του 64.04 Ειδικά έξοδα προώθησεως εξαγωγών καταχωρούνται τα ποσά που καταβάλλονται από την επιχείρηση για την προώθηση των

πωλήσεων της στο εξωτερικό σύμφωνα με ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

Στο λογαριασμό 64.05 Συνδρομές εισφορές καταχωρούνται οι συνδρομές και οι εισφορές που καταβάλλει η επιχείρηση και ειδικότερα:

- Στο λογαριασμό 64.05.00 καταχωρούνται οι συνδρομές σε περιοδικά και εφημερίδες.
- Στο λογαριασμό 64.05.01 καταχωρούνται οι συνδρομές εισφορές σε επαγγελματικές οργανώσεις.
- Στο λογαριασμό 64.05.02 καταχωρούνται τα ποσά που καταβάλλει η ανώνυμη εταιρεία στο χρηματιστήριο με τη μορφή συνδρομών ή για τη διαπραγμάτευση σ' αυτό τίτλων μετοχών και ομολογιών εκδόσεως της.

Στο λογαριασμό 64.06.00 δωρεές για κοινωφελείς σκοπούς καταχωρούνται οι δωρεές που πραγματοποιεί η επιχείρηση σε χρήμα ή σε είδος για κοινωφελείς σκοπούς, εφόσον πρόκειται για δωρεές επαναλαμβανόμενες και βρίσκονται μέσα στα πλαίσια της κοινωνικής παραστάσεως της επιχειρήσεως, γιατί μόνο τότε οι δωρεές συνιστούν οργανικό έξοδο.

Στον λογαριασμό 64.06.01 Επιχορηγήσεις για κοινωφελείς σκοπούς καταχωρούνται τα ποσά που χορηγεί η επιχείρηση σε οργανωτές εκδηλώσεων, εφόσον δεν συνομολογείται ή δεν υποκρύπτεται καμία αντιπαροχή από τον δεχόμενο τη χορηγία προς τον χορηγό.

Στους υπολογαριασμούς του 64.07 Έντυπα και γραφική ύλη καταχωρούνται τα έξοδα που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση για εκτύπωση και αγορά εντύπων (64.07.00), για υλικά που προορίζονται για πολλαπλές εκτυπώσεις, είτε στις εγκαταστάσεις της επιχειρήσεως είτε σε τρίτους (64.07.01), για έξοδα πολλαπλών εκτυπώσεων όταν αυτές γίνονται από τρίτους με υλικά που προέρχονται από την επιχείρηση (64.07.02), για γραφική ύλη και λοιπά υλικά γραφείων (64.07.03) και για αγορές βιβλίων (64.07.04).

Στους υπολογαριασμούς 64.08 Υλικά άμεσης καταναλώσεως καταχωρούνται τα υλικά που, λόγω της σύντομης αναλώσεως τους ή της ασήμαντης αξίας τους, δεν είναι αναγκαίο να παρακολουθούνται με τη μέθοδο της διαρκούς απογραφής (βιβλία αποθήκης).

Στον λογαριασμό 64.09 Έξοδα δημοσιεύσεων καταχωρούνται τα έξοδα δημοσιότητας που πραγματοποιεί η επιχείρηση και εντάσσονται στην κατηγορία των εξόδων διοικήσεως και δεν αποσκοπούν στη διαφήμιση της.

- Στο λογαριασμό 64.09.00 "έξοδα δημοσιεύσεως ισολογισμών και προσκλήσεων" καταχωρούνται τα έξοδα των δημοσιεύσεων που επιβάλλει η εμπορική νομοθεσία για τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων και των προσκλήσεων για τη σύγκληση γενικών συνελεύσεων των μετόχων κλπ.

- Στο λογαριασμό 64.09.01 "έξοδα δημοσιεύσεως αγγελιών και ανακοινώσεων" καταχωρούνται τα έξοδα δημοσιεύσεως διαφόρων αγγελιών και ανακοινώσεων.

Τα έξοδα που καταχωρούνται στον παρόντα λογαριασμό εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά τις γενικές φορολογικές διατάξεις ως έξοδα διαχειρίσεως.

Στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 64.10 Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων αυτού καταχωρούνται τα κάθε είδους και μορφής έξοδα που πραγματοποιούνται από την επιχείρηση για την αγορά, πώληση και γενικά διαχείριση των συμμετοχών και των χρεογράφων.

Στο λογαριασμό 64.12 Διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων καταχωρούνται οι ζημιές που πραγματοποιούνται από πωλήσεις συμμετοχών και χρεογράφων.

Στο λογαριασμό 64.98 Διάφορα έξοδα αυτό καταχωρούνται τα έξοδα που δεν είναι δυνατό να ενταχθούν σε οποιοδήποτε άλλο δευτεροβάθμιο λογαριασμό του 64.

Στον λογαριασμό 64.98.00 Κοινόχρηστες δαπάνες καταχωρούνται οι κοινόχρηστες δαπάνες της πολυκατοικίας που αναλογούν στα διαμερίσματα που χρησιμοποιεί ή ενοικιάζει η επιχείρηση. Νόμιμο δικαιολογητικό για την αναγνώριση της δαπάνης είναι η εκκαθάριση που εκδίδει ο εκκαθαριστής.

Στον λογαριασμό 64.98.02 Δικαστικά και έξοδα εξώδικων ενεργειών καταχωρούνται τα διάφορα έξοδα που πραγματοποιεί η επιχείρηση για δικαστικές ή εξώδικες ενέργειες επί

υποθέσεων της, εφόσον γι αυτά, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, δεν υφίσταται υποχρέωση παρακρατήσεως φόρου εισοδήματος.

Στους λογαριασμούς 64.98.03, 64.98.04 και 64.98.05 καταχωρούνται τα συμβολαιογραφικά έξοδα ή τα έξοδα που πραγματοποιούν ελεύθεροι επαγγελματίες και διάφοροι τρίτοι και τα οποία βαρύνουν την επιχείρηση, εφόσον με βάση τη φορολογική νομοθεσία δεν υφίσταται υποχρέωση παρακρατήσεως φόρου εισοδήματος. Εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα ως γενικά έξοδα διαχειρίσεως.

64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ

64.00 Έξοδα μεταφορών

64.00.00 Έξοδα κινήσεως (καύσιμα — λιπαντικά — διόδια) μεταφορικών μέσων ιδιοκτησίας της οικ. μονάδας

64.00.01 Έξοδα μεταφοράς προσωπικού με μεταφορικά μέσα τρίτων

64.00.02 Έξοδα μεταφοράς υλικών — αγαθών αγορών με μεταφορικά μέσα τρίτων

64.00.03 Έξοδα μεταφοράς υλικών — αγαθών πωλήσεων με μεταφορικά τρίτων

64.00.04 Έξοδα διακινήσεων (εσωτερικών) υλικών — αγαθών με μεταφορικά τρίτων

.....

64. 00. 99

64.01 Έξοδα ταξιδιών

64.01.00 Έξοδα ταξιδιών εσωτερικού

64.01.01 Έξοδα ταξιδιών εξωτερικού

64.01.02 Έξοδα μετακινήσεων προσωπικού

.....

64.01.99.....

64.02 Έξοδα προβολής και διαφημίσεως

64.02.00 Διαφημίσεις από τον τύπο

64.02.01 Διαφημίσεις από το ραδιόφωνο- τηλεόραση

64.02.02 Διαφημίσεις από τον κινηματογράφο

64.02.03 Διαφημίσεις από τα λοιπά μέσα ενημερώσεως

64.02.04 Έξοδα λειτουργίας φωτεινών επιγραφών

64.02.05 Έξοδα συνεδρίων — δεξιώσεων και άλλων παρεμφερών εκδηλώσεων

64.02.06 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας

64.02.07 Έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων (π.χ. χρηματοδότηση αθλητικών εκδηλώσεων ή αγώνων Rally)

64.02.08 Έξοδα λόγω εγγυήσεως πωλήσεων (συμβατικές υποχρεώσεις)

64.02.09 Έξοδα αποστολής δειγμάτων

64.02.10 Αξία χορηγούμενων δειγμάτων (Γνωμ. 44/1129/1989 ΕΣΥΛ)

.....

64.02.99 Διάφορα έξοδα προβολής και διαφήμισεως

64.03 Έξοδα εκθέσεων — επιδείξεων

64.03.00 Έξοδα εκθέσεων εσωτερικού

64.03.01 Έξοδα εκθέσεων εξωτερικού

64.03.02 Έξοδα επιδείξεων

.....

64.03.10 Εξ αχρηστευθέντων αποθεμάτων σε εκθεσιακούς χώρους (Γνωμ. 281/2322/1 996 ΕΣΥΛ)

.....

64.03.99.....

64.04 Ειδικά έξοδα προωθήσεως εξαγωγών

64.04.00 Ειδικά έξοδα εξαγωγών «δίχως δικαιολογητικά» (αρθ. 31 παρ. 2-6 Ν.2238/1994)

.....

64.04.99.....

64.05 Συνδρομές — Εισφορές

- 64.05.00 Συνδρομές σε περιοδικά και εφημερίδες
- 64.05.01 Συνδρομές — Εισφορές σε επαγγελματικές οργανώσεις
- 64.05.02 Δικαιώματα Χρηματιστηρίου διαπραγματεύσεως τίτλων
.....
- 64.05.99.....

- 64.06 Δωρεές — Επιχορηγήσεις

- 64.06.00 Δωρεές για κοινωφελείς σκοπούς
- 64.06.01 Επιχορηγήσεις για κοινωφελείς σκοπούς
- 64.06.02 Αξία δωρεών αποθεμάτων για κοινωφελείς σκοπούς (Γνωμ. 44/1129/1989 ΕΣΥΛ)
.....
- 64.06.98 Λοιπές δωρεές
- 64.06.99 Λοιπές επιχορηγήσεις

- 64.07 Έντυπα και γραφική ύλη

- 64.07.00 Έντυπα
- 64.07.01 Υλικά πολλαπλών εκτυπώσεων
- 64.07.02 Έξοδα πολλαπλών εκτυπώσεων
- 64.07.03 Γραφική ύλη και λοιπά υλικά γραφείων
- 64.07.04 Αγορές βιβλίων
.....
- 64.07.99

- 64.08 Υλικά άμεσης αναλώσεως

- 64.08.00 Καύσιμα και λοιπά υλικά θερμάνσεως
- 64.08.01 Υλικά καθαριότητας
- 64.08.02 Υλικά φαρμακείου
.....
- 64.08.99 Λοιπά υλικά άμεσης αναλώσεως

- 64.09 Έξοδα δημοσιεύσεων

64.09.00 Έξοδα δημοσιεύσεως ισολογισμών και προσκλήσεων

64.09.01 Έξοδα δημοσιεύσεως αγγελιών και ανακοινώσεων

.....

64.09.99 Έξοδα λοιπών δημοσιεύσεων

64.10 Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων

64.10.00 Προμήθειες και λοιπά έξοδα αγοράς συμμετοχών και χρεογράφων

64.10.01 Προμήθειες και λοιπά έξοδα πώλησεως συμμετοχών και χρεογράφων

.....

64.10.99 Λοιπά έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων

64.11 Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων

.....

64.12 Διαφορές (ζημίες) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων

64.12.00 Διαφορές (ζημίες) από πώληση συμμετοχών

64.12.01 Διαφορές (ζημίες) από πώληση συμμετοχών σε λοιπές πλην Α.Ε. επιχειρήσεις

64.12.02 Διαφορές (ζημίες) από πώληση χρεογράφων

.....

64.12.99.....

64.13

.....

64.91 Διαφορές (ζημίες) από πράξεις Ηλδgng (Γνωμ.268/2272/1986 ΕΣΥΛ)

.....

64.98 Διάφορα έξοδα

64.98.00 Κοινόχρηστες δαπάνες

64.98.01 Έξοδα λειτουργίας Οργάνων Διοικήσεως (π.χ. έξοδα Γ.Σ., Συμβουλίων ή Επιτροπών)

64.98.02 Δικαστικά και έσοδα εξώδικων ενεργειών

64.98.03 Έξοδα συμβολαιογράφων

64.98.04 Έξοδα λοιπών ελεύθερων επαγγελματιών

64.98.05 Έξοδα διαφόρων Τρίτων

.....

64.98.99.....

64.99 Προϋπολογισμένα-Προπληρωμένα διάφορα έξοδα (Λ/58.64)

.....

2.6 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 65 «ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ»

Στο λογαριασμό 65 και τους υπολογαριασμούς του, καταχωρούνται οι τόκοι του χρηματοοικονομικού κυκλώματος της επιχειρήσεως και τα παρεπόμενα τους έξοδα, δηλαδή τα έξοδα που δημιουργούνται από τις χρηματοδοτήσεις της επιχειρήσεως¹⁰. Κατ' εξαίρεση, οι τόκοι που προκύπτουν από δάνεια ή πιστώσεις που χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για τις κτήσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων και αφορούν την κατασκευαστική περίοδο, μπορούν να χαρακτηριστούν ως έξοδα πολυετούς αποσβέσεως και να καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.18 «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου».

Ειδικότερα στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 65 καταχωρούνται οι τόκοι υποχρεώσεων της επιχειρήσεως από δάνεια και χρηματοδοτήσεις της, με εξαίρεση τους τόκους υπερημερίας, που καταχωρούνται στον 81.00 (και τον υπολογαριασμό του 81.00.06 «τόκοι υπερημερίας»).

Επίσης στον 65 καταχωρούνται και τα δημιουργημένα από τα δάνεια και τις χρηματοδοτήσεις έξοδα όπως :

-Προμήθειες

-Ο ειδικός φόρος τραπεζικών διαφορών

-Τα χαρτόσημα των δανειακών συμβάσεων και γενικά των συμβάσεων χρηματοδοτήσεως

¹⁰ www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log_o65.htm

-Τα έξοδα των παρερχόμενων από την επιχείρηση εμπράγματων και λοιπών εξασφαλίσεων Στο λογαριασμό 65.00 καταχωρούνται επίσης οι τόκοι και τα έξοδα ομολογιακών δανείων, ανάλογα με την ανάλυσή τους, όταν χωρίζονται σε τόκους και έξοδα δανείων σε ευρώ ή άλλο νόμισμα .

Στον λογαριασμό 65.01 Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων και στους υπολογαριασμούς του καταχωρούνται οι τόκοι και τα κάθε είδους παρεπόμενα έξοδα των μακροπρόθεσμων δανείων που παρακολουθούνται στους λογαριασμούς 45.10 – 45.26.

Ο λογαριασμός 65.03 Τόκοι και έξοδα χρηματοδοτήσεως Τραπεζών εγγυημένων με αξιόγραφα πρόκειται περί των τόκων, προμηθειών , εξόδων κλπ των τραπεζικών δανείων με ενέχυρο γραμμάτια εισπρακτέα και χρεόγραφα.

Στον λογαριασμό 65.06 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων καταχωρούνται οι τόκοι που επιβαρύνεται η επιχείρηση για τις επί πιστώσει αγορές της σε ανοικτό λογαριασμό ή με υπογραφή γραμματίων εισπρακτέων.

Στον λογαριασμό 65.07 Ειδικός φόρος τραπεζικών εργασιών και χαρτόσημο συμβάσεων δανείων και χρηματοδοτήσεων καταχωρείται ο ΕΦΤΕ επί των συμβάσεων δανείων και χρηματοδοτήσεων που ανέρχονται σε ποσοστό 3% επί του ποσού των συμβάσεων.

Στον λογαριασμό 65.09 Παροχές σε ομολογιούχους επιπλέον τόκοι καταχωρούνται οι τυχόν πρόσθετες παροχές που δίνονται σε ομολογιούχους κατόχους ομολογιών εκδόσεως της επιχειρήσεως επιπλέον του τόκου των τοκομεριδίων.

Όσο αναφορά τον λογαριασμό 65.10 Προμήθειες εγγυητικών επιστολών η τράπεζα εισπράττει προμήθεια από την έκδοση εγγυητικών επιστολών, η οποία λογίζεται κατά αδιαίρετα τρίμηνα και προεισπράττεται. Η προμήθεια διαπραγματεύεται ελεύθερα μεταξύ τράπεζας και πελατών της και επιβαρύνεται με ΕΦΤΕ.

Στον προκείμενο λογαριασμό 65.90 Τόκοι και έξοδα εισπράξεως απαιτήσεων με σύμβαση Factoring καταχωρούνται η αμοιβή της τράπεζας και τα έξοδα που καταβάλλονται σ' αυτή για εισπράξεις απαιτήσεων της επιχειρήσεως από τους πελάτες της με το σύστημα Factoring.

Στο λογαριασμό 65.98 «λοιπά συναφή με τις χρηματοδοτήσεις έξοδα», καταχωρούνται όλα τα έξοδα που αφορούν το χρηματοοικονομικό κύκλωμα και δεν εντάσσονται σε οποιοδήποτε από τους λοιπούς δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 65, εξαίρεση αποτελούν τα έξοδα που έχουν σχέση με τις συμμετοχές και τα χρεόγραφα, τα οποία καταχωρούνται στο υπολογαριασμό 64.10.

65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ

65.00 Τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων

65.00.00 Τόκοι και έξοδα δανείων σε ευρώ μη μετατρέψιμων σε μετοχές

65.00.01 Τόκοι και έξοδα δανείων σε ευρώ μετατρέψιμων σε μετοχές

65.00.02 Τόκοι και έξοδα δανείων με ρήτρα Ξ.Ν. μη μετατρέψιμων σε μετοχές

65.00.03 Τόκοι και έξοδα δανείων με ρήτρα Ξ.Ν. μετατρέψιμων σε μετοχές

65.00.04 Τόκοι και έξοδα δανείων σε Ξ.Ν. μη μετατρέψιμων σε μετοχές

65.00.05 Τόκοι και έξοδα δανείων σε Ξ.Ν. μετατρέψιμων σε μετοχές

.....

65.00.99.....

65.01 Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων

65.01.00 Τόκοι και έξοδα Τραπεζικών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε ευρώ

65.01.01 Τόκοι και έξοδα Τραπεζικών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε ευρώ με ρήτρα Ξ.Ν.

65.01.02 Τόκοι και έξοδα Τραπεζικών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε Ξ.Ν.

65.01.03 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς Ταμειυτήρια

65.01.04 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προ συνδεμένες επιχειρήσεις σε ευρώ

65.01.05 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προ συνδεμένες επιχειρήσεις σε Ξ.Ν.

65.01.06 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς εταίρους και διοικούντες

65.01.07 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων γραμματίων πληρωτέων σε ευρώ
65.01.08 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων γραμματίων πληρωτέων σε Ξ.Ν.
65.01.09 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς το Δημόσιο από φόρους
65.01.10 Τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων προς ασφαλιστικά ταμεία

.....
65.01.98 Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε ευρώ
65.01.99 Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων σε Ξ.Ν.

65.02 Προεξοφλητικοί τόκοι και έξοδα Τραπεζών

.....
65.03 Τόκοι και έξοδα χρηματοδοτήσεων Τραπεζών εγγυημένων με αξιόγραφα

.....
65.04 Τόκοι και έξοδα βραχυπρόθεσμων Τραπεζικών χορηγήσεων για εξαγωγές

.....
65.05 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων Τραπεζικών χρηματοδοτήσεων

.....
65.06 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων

.....
65.07 Ειδικός φόρος τραπεζικών εργασιών και χαρτόσημο συμβάσεων δανείων και χρηματοδοτήσεων

.....
65.08 Έξοδα ασφαλειών (π.χ. εμπράγματων) δανείων και χρηματοδοτήσεων

.....
65.09 Παροχές σε ομολογιούχους επί πλέον τόκου (Τηρούνται τριτοβάθμιοι κατ' είδος παροχής. Εδώ καταχωρούνται και οι λαχνοί των λαχειοφόρων ομολογιακών δανείων)

.....

65.10 Προμήθειες εγγυητικών επιστολών

.....

65.11.....

.....

65.90 Τόκοι και έξοδα εισπράξεων απαιτήσεων με συμβάσεις Factoring (Γνωμ. 216/2176/1994 ΕΣΥΛ)

.....

65.98 Λοιπά συναφή με τις χρηματοδοτήσεις έξοδα

65.98.00 Εισπρακτικά γραμματίων εισπρακτέων

65.98.01 Λοιπές προμήθειες και έξοδα Τραπεζών

65.98.02 Προμήθειες και έξοδα εξοφλήσεως τιμολογίων εξωτερικού

.....

65.98.99 Διάφορα έξοδα Τραπεζών

.....

65.99 Προϋπολογισμένοι - Προπληρωμένοι τόκοι και συναφή έξοδα (Λ/58.65)

2.7 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 66 «ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ»

Στο λογαριασμό 66 καταχωρούνται οι αποσβέσεις στοιχείων του πάγιου ενεργητικού που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της επιχείρησης, δηλαδή οι τακτικές αποσβέσεις που προβλέπονται από την νομοθεσία¹¹.

Οι λογαριασμοί των αποσβέσεων, τους βλέπουμε να χρεώνονται ως ομάδα 6 και πιστώνονται οι λογαριασμοί της ομάδας 1 (τα οικόπεδα δεν αποσβένονται).

¹¹ www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log_o66.htm

Η λέξη απόσβεση γενικά σημαίνει, σβήσιμο, εξάλειψη, εξόφληση, μείωση της αξίας λόγω φθοράς. Το θέμα που προκύπτει είναι ποιο είναι το ποσό που πρέπει να αποσβεσθεί. Αυτό που δαπανήθηκε για την αγορά του περιουσιακού στοιχείου ή το ποσό που θα απαιτηθεί για την αντικατάστασή του; Οι απόψεις δεν συμπίπτουν στο παραπάνω θέμα. Από ορισμένους υποστηρίζεται ότι η απόσβεση πρέπει να υπολογισθεί στην αξία που θα αποκτηθεί ένα όμοιο περιουσιακό στοιχείο.

Η εκδοχή αυτή αντιπαρατάσσεται από το επιχείρημα, ότι δεν είναι γνωστή η τιμή αντικατάστασης τους σήμερα, γιατί η αντικατάσταση θα γίνει μετά από αρκετά χρόνια. Πάντως υπάρχει και η θεωρία που προτείνει ως αξία απόσβεσης το κόστος κατασκευής, κατά το χρόνο αντικατάστασης του περιουσιακού στοιχείου. Αυτοί που απορρίπτουν τα παραπάνω, θεωρούν ότι είναι σωστό να ληφθεί σαν βάση υπολογισμού των αποσβέσεων η τιμή κτήσεως τους. Όμως υπάρχει ένα κοινό σημείο. Όλοι συμφωνούν ότι πρέπει να αφαιρεθεί από την αξία του περιουσιακού στοιχείου η υπολειμματική του αξία. Υπολειμματική αξία, είναι η αξία που θα έχει το περιουσιακό στοιχείο κατά την πώληση του, δηλαδή η τιμή πώλησης του.

Η φθορά που μπορούν να υποστούν τα περιουσιακά στοιχεία οφείλονται όχι μόνο από τη χρήση τους, αλλά και με το πέρασμα του χρόνου, ο οποίος φθείρει το περιουσιακό στοιχείο. Όταν μία επιχείρηση χρησιμοποιεί ένα μηχάνημα για αρκετά χρόνια, τότε πρέπει να αντικαταστήσει το παλιό μηχάνημα με την αγορά ενός καινούργιου. Το παλιό μηχάνημα δεν πια αποδοτικό και δεν τη βοηθάει όσο πρέπει στη παραγωγή. Υπάρχει και η εξέλιξη της τεχνολογίας, οι νέες εφευρέσεις, τα νέα υλικά τα οποία η κάθε επιχείρηση πρέπει να ακολουθεί και να αντικαθιστά τα παλιά μηχανήματα με πιο σύγχρονα. Η φθορά τους από την πάροδο του χρόνου και την τεχνολογική τους απαξίωση αλλά και τη συνεχή χρησιμοποίησή τους είναι τα αίτια που δημιουργούν στην επιχείρηση την ανάγκη να το αντικαταστήσει με άλλο.

Ο λογαριασμός των αποσβέσεων είναι αντίθετος λογαριασμός των περιουσιακών στοιχείων. Η εμφάνιση παγίου περιουσιακού στοιχείου στον ισολογισμό γίνεται στο μέρος του ενεργητικού με την αρχική του αξία και από κάτω γράφεται ο αντίθετος λογαριασμός των συσσωρευμένων αποσβέσεων αφαιρετικά.

Υπάρχουν διάφοροι μέθοδοι αποσβέσεων. Η κάθε επιχείρηση είναι υποχρεωμένη, από την ισχύουσα νομοθεσία, να εφαρμόζει συνεχώς μία εξ αυτών.

66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣ

66.00 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων

66.00.00.....

66.00.01 Αποσβέσεις Ορυχείων

66.00.02 Αποσβέσεις Μεταλλείων

66.00.03 Αποσβέσεις Λατομείων

66.00.04.....

66.00.05 Αποσβέσεις Φυτειών

66.00.06 Αποσβέσεις Δασών

.....

66.00.11 Αποσβέσεις Ορυχείων εκτός εκμεταλλεύσεως

66.00.12 Αποσβέσεις Μεταλλείων εκτός εκμεταλλεύσεως

66.00.13 Αποσβέσεις Λατομείων εκτός εκμεταλλεύσεως

66.00.14.....

66.00.15 Αποσβέσεις Φυτειών εκτός εκμεταλλεύσεως

66.00.16 Αποσβέσεις Δασών εκτός εκμεταλλεύσεως

.....

66.00.99.....

66.01 Αποσβέσεις κτιρίων — εγκαταστάσεων κτιρίων — τεχνικών έργων

66.01.00 Αποσβέσεις κτιρίων — εγκαταστάσεων κτιρίων

66.01.01 Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρέτησεως μεταφορών

66.01.02 Αποσβέσεις λοιπών τεχνικών έργων

66.01.03 Αποσβέσεις διαμορφώσεως γηπέδων

.....

66.01.07 Αποσβέσεις κτιρίων — εγκαταστάσεων κτιρίων σε ακίνητα τρίτων

66.01.08 Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρέτησεως μεταφορών σε ακίνητα τρίτων

66.01.09 Αποσβέσεις λοιπών Τεχνικών έργων σε ακίνητα τρίτων

- 66.01.10 Αποσβέσεις διαμορφώσεως γηπέδων τρίτων
.....
- 66.01.14 Αποσβέσεις κτιρίων — εγκαταστάσεων κτιρίων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.01.15 Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρετήσεως μεταφορών εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.01.16 Αποσβέσεις λοιπών τεχνικών έργων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.01.17 Αποσβέσεις διαμορφώσεων γηπέδων εκτός εκμεταλλεύσεως
.....
- 66.01.21 Αποσβέσεις κτιρίων — εγκαταστάσεων κτιρίων σε ακίνητα Τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.01.22 Αποσβέσεις τεχνικών έργων εξυπηρετήσεως μεταφορών σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.01.23 Αποσβέσεις λοιπών τεχνικών έργων σε ακίνητα Τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.01.24 Αποσβέσεις διαμορφώσεων γηπέδων τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
.....
- 66.01.99.....

- 66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων — τεχνικών εγκαταστάσεων — λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού
- 66.02.00 Αποσβέσεις μηχανημάτων
- 66.02.01 Αποσβέσεις Τεχνικών εγκαταστάσεων
- 66.02.02 Αποσβέσεις φορητών μηχανημάτων «χειρός»
- 66.02.03 Αποσβέσεις εργαλείων
- 66.02.04 Αποσβέσεις καλουπιών – Ιδιοσυσκευών
- 66.02.05 Αποσβέσεις μηχανολογικών οργάνων
- 66.02.06 Αποσβέσεις λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού
- 66.02.07 Αποσβέσεις μηχανημάτων σε ακίνητα τρίτων
- 66.02.08 Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων σε ακίνητα τρίτων
- 66.02.09 Αποσβέσεις λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού σε ακίνητα τρίτων
- 66.02.10 Αποσβέσεις μηχανημάτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.02.11 Αποσβέσεις Τεχνικών εγκαταστάσεων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.02.12 Αποσβέσεις φορητών μηχανημάτων «χειρός» εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.02.13 Αποσβέσεις εργαλείων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.02.14 Αποσβέσεις καλουπιών — ιδιοσυσκευών εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.02.15 Αποσβέσεις μηχανολογικών οργάνων εκτός εκμεταλλεύσεως

- 66.02.16 Αποσβέσεις λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.02.17 Αποσβέσεις μηχανημάτων σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.02.18 Αποσβέσεις τεχνικών εγκαταστάσεων σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.02.19 Αποσβέσεις λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού σε ακίνητα τρίτων εκτός εκμεταλλεύσεως
-
- 66.02.99.....

66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων

- 66.03.00 Αποσβέσεις αυτοκινήτων λεωφορείων
- 66.03.01 Αποσβέσεις λοιπών επιβατικών αυτοκινήτων
- 66.03.02 Αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών — Ρυμουλκών — Ειδικής χρήσεως
- 66.03.03 Αποσβέσεις σιδηροδρομικών οχημάτων
- 66.03.04 Αποσβέσεις πλωτών μέσων
- 66.03.05 Αποσβέσεις εναέριων μέσων
- 66.03.06 Αποσβέσεις μέσων εσωτερικών μεταφορών
-
- 66.03.09 Αποσβέσεις λοιπών μέσων μεταφοράς
- 66.03.10 Αποσβέσεις αυτοκινήτων λεωφορείων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.03.11 Αποσβέσεις λοιπών επιβατικών αυτοκινήτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.03.12 Αποσβέσεις αυτοκινήτων φορτηγών — Ρυμουλκών — Ειδικής χρήσεως εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.03.13 Αποσβέσεις σιδηροδρομικών οχημάτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.03.14 Αποσβέσεις πλωτών μέσων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.03.15 Αποσβέσεις εναέριων μέσων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.03.16 Αποσβέσεις μέσων εσωτερικών μεταφορών εκτός εκμεταλλεύσεως
-
- 66.03.19 Αποσβέσεις λοιπών μέσων μεταφοράς εκτός εκμεταλλεύσεως
-
- 66.03.99.....

66.04 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

- 66.04.00 Αποσβέσεις επίπλων
- 66.04.01 Αποσβέσεις σκευών
- 66.04.02 Αποσβέσεις μηχανών γραφείων
- 66.04.03 Αποσβέσεις ηλεκτρονικών υπολογιστών και ηλεκτρονικών συγκροτημάτων
- 66.04.04 Αποσβέσεις μέσων αποθηκείσεως και μεταφοράς
- 66.04.05 Αποσβέσεις επιστημονικών οργάνων
- 66.04.06 Αποσβέσεις ζώων για πάγια εκμετάλλευση
- 66.04.07.....
- 66.04.08 Αποσβέσεις εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών
- 66.04.09 Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού
- 66.04.10 Αποσβέσεις επίπλων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.04.11 Αποσβέσεις σκευών εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.04.12 Αποσβέσεις μηχανών γραφείου εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.04.13 Αποσβέσεις ηλεκτρονικών υπολογιστών και ηλεκτρονικών συγκροτημάτων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.04.14 Αποσβέσεις μέσων αποθηκείσεως και μεταφοράς εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.04.15 Αποσβέσεις επιστημονικών οργάνων εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.04.16 Αποσβέσεις ζώων για πάγια εκμετάλλευση εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.04.17
- 66.04.18 Αποσβέσεις εξοπλισμού τηλεπικοινωνιών εκτός εκμεταλλεύσεως
- 66.04.19 Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού εκτός εκμεταλλεύσεως
-
- 66.04.99.....

- 66.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως

Για τον κοστολογικό τους χειρισμό σημειώνουμε τα ακόλουθα:

α) Για τα περισσότερα άυλα στοιχεία και έξοδα του λογαριασμού 16 — οι αποσβέσεις των οποίων καταχωρούνται στον πιο πάνω λογαριασμό 66.05 — παρέχεται από ο νόμο η ευχέρεια να αποσβένονται «είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία». Στις περιπτώσεις που επιλέγεται η εφάπαξ απόσβεσή τους δεν ενδείκνυται να επιβαρύνεται το λειτουργικό κόστος, αλλά πρέπει να καταχωρούνται στο λογαριασμό 85 «αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» (και όχι εδώ, στο 66.05).

β) Οι αποσβέσεις των λογαριασμών 66.05.01 66.05.02 και 66.05.03 επιβαρύνουν το λογαριασμό 92 «έξοδα λειτουργίας παραγωγής».

γ) Οι αποσβέσεις των λογαριασμών 66.05.00, 66.05.10, 66.05.13 (των εξόδων αυξήσεως κεφαλαίου) και 66.05.17, επιβαρύνουν το λογαριασμό 92.01 «έξοδα διοικητικής λειτουργίας». Διευκρινίζεται ότι στο λογαριασμό 66.05.17 περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις των λογισμικών προγραμμάτων Η/Υ (που καταχωρούνται στο λογαριασμό 16.17 και αποσβένονται, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 3 του Π.Δ. 88/19.; όπως η παράγραφος αυτή συμπληρώθηκε με το άρθρο 5 παρ. 4 του Ν. 1947/1991, με συντελεστή 25%).

δ) Οι αποσβέσεις των λογαριασμών 86.05.11 και 66.05.12 βαρύνουν το λογαριασμό 92.02 «έξοδα λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως»

ε) Οι αποσβέσεις των λογαριασμών 66.05.13 (των εξόδων εκδόσεως ομολογιακών δανείων), 66.05.16 και 66.05.18 βαρύνουν το λογαριασμό 92.04 «έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας».

στ) Η επιβάρυνση των θέσεων κόστους του 92 με τις αποσβέσεις των λογαριασμών 66.05.04, 66.05.05, 66.06.14 και 66.05.19 γίνεται ανάλογα με τη χρησιμοποίηση των αντίστοιχων περιουσιακών στοιχείων (των λογαριασμών 16.04, 16.14 και 16.19).

66.05.00 Αποσβέσεις υπεραξίας επιχειρήσεως

66.05.01 Αποσβέσεις δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας

66.05.02 Αποσβέσεις δικαιωμάτων εκμεταλλεύσεως ορυχείων — μεταλλείων — λατομείων

66.05.03 Αποσβέσεις λοιπών παραχωρήσεων

66.05.04 Αποσβέσεις δικαιωμάτων χρήσεως ενσώματων πάγιων στοιχείων

66.05.05 Αποσβέσεις λοιπών δικαιωμάτων

.....

66.05.10 Αποσβέσεις εξόδων ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως

66.05.11 Αποσβέσεις εξόδων ερευνών ορυχείων — μεταλλείων — λατομείων

66.05.12 Αποσβέσεις εξόδων λοιπών ερευνών

66.05.13 Αποσβέσεις εξόδων αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεως ομολογιακών δανείων

66.05.14 Αποσβέσεις εξόδων κτήσεως ακινητοποιήσεων

66.05.15	
66.05.16 Αποσβέσεις διαφορών εκδόσεων και εξοφλήσεως ομολογιών	
66.05.17 Αποσβέσεις εξόδων αναδιοργάνωσης	
66.05.18 Αποσβέσεις τόκων δανείων κατασκευαστικής περιόδου	
66.05.19 Αποσβέσεις λοιπών εξόδων πολυετούς αποσβέσεως	
.....	
66.05.99.....	
66.06	
.....	
66.99 Προϋπολογισμένες αποσβέσεις εκμεταλλεύσεως (Λ/58.68)	
.....	

2.8 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 67

Ο λογαριασμός 67 είναι κενός. Η συμπλήρωση του είναι δυνατή μόνο μετά από απόφαση του κατά νόμο αρμόδιου οργάνου.

2.9 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 68 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ»

Στο λογαριασμό 68 καταχωρούνται οι προβλέψεις που γίνονται από την επιχείρηση για κίνδυνους που διατρέχει στην εκμετάλλευση.

Οι υπολογαριασμοί του λογαριασμού αυτού αναλύουν τις προβλέψεις αυτές¹². Ο λογαριασμός 68.00 προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την επιχείρηση, η τριτοβάθμια ανάλυση του χωρίζει τις προβλέψεις σε έμμισθο και ημερομίσθιο προσωπικό. Ο υπολογαριασμός 68.01 προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων, όπου σύμφωνα με τους τριτοβάθμιους του αναπτύσσεται κατά επιχείρηση

¹² www.taxheaven.gr/pagesdata/logsxedio/log_o68.htm

συμμετοχής και προβλέψεις και ο υπολογαριασμός 68.99 λοιπές προβλέψεις προϋπολογισμένες εκμετάλλευσης.

Ο λογαριασμός 68 θα μεταφερθεί στο λογαριασμό γενική εκμετάλλευση. Όταν χρεώνονται οι προβλέψεις αυτές του λογαριασμού 68, στη πίστωση έχουμε το λογαριασμό 44 προβλέψεις.

Ο λογαριασμός πρέπει να αναπτύσσεται σε υπολογαριασμούς αντίστοιχους του λογαριασμού της ομάδας 6, ανάλογα με την φύση των εξόδων για τα οποία γίνεται η πρόβλεψη.

68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ

68.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

68.01 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων

68.02

.....

68.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

.....

68.99 Προϋπολογισμένες Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως (N58.08)

2.10 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 69 « ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ ’ ΕΙΔΟΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ Ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ»

Ο λογαριασμός 69 είναι ένας λογαριασμός προαιρετικής χρήσης. Παρακολουθεί τα έξοδα των υποκαταστημάτων, όταν αυτά δεν τηρούν αυτοτελή λογιστική, αλλά παρακολουθούνται λογιστικά από το κεντρικό κατάστημα. Λειτουργεί επίσης και ως ενδιάμεσος λογαριασμός, με την προϋπόθεση ότι θα εξισωθεί στο τέλος της χρήσης.

69 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ’ ΕΙΔΟΣ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΩΝ ή ΑΛΛΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ (Ομίλος λογαριασμών προαιρετικής χρήσεως)

690 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ..Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 60

691 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝΑνάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 61

692 ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝΑνάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 62

693 ΦΟΡΟΙ—ΤΕΛΗΑνάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 63

694 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑΑνάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 64

695 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑΑνάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 65

696 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΝΣΩΜΑΤΩΜΕΝΕΣ ΣΤΟ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΟ ΚΟΣΤΟΣΑνάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 66

697

698 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣΑνάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 68

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^Ο ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΚΑΙ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

3.1 ΟΙ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Με το νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) ο οποίος ισχύει από 1/1/2014 αλλάζει το φορολογικό τοπίο των επιχειρηματικών δαπανών καθώς ότι ίσχυε με βάση το άρθρο 31 του ν. 2238/1994, δεν ισχύει πλέον¹³.

Σύμφωνα με το άρθρο 22 εκπίπτουν όλες οι επιχειρηματικές δαπάνες οι οποίες :

- Πραγματοποιούνται για το συμφέρον της επιχείρησης και αποτελούν συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Εδώ θα πρέπει να παρατηρήσουμε πως το συμφέρον της επιχείρησης δεν μπορεί να το κρίνει ο ελεγκτής και η συγκεκριμένη διάταξη παρουσιάζει μία επικίνδυνη υποκειμενικότητα καθώς ο ελεγκτής μπορεί να αποφασίσει ότι μία δαπάνη δεν είναι προς το συμφέρον της επιχείρησης και να την προσθέσει στις λογιστικές διαφορές. Ελπίζουμε ότι ο νομοθέτης αναφέρεται σε μη νόμιμες δαπάνες για τις οποίες ,προφανώς , έχει δικαιοδοσία ο ελεγκτής.

- Αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας αξίας. Η αξία της συναλλαγής δεν πρέπει να είναι υποτιμολογημένη ή υπερτιμολογημένη με βάση τα στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

- Εγγράφονται στα βιβλία της περιόδου που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Οποιαδήποτε εγγραφή (ακόμα κι αν είναι πραγματική) η οποία δεν συνοδεύεται από κατάλληλα δικαιολογητικά (άρθρο 2, παρ. 3 Κ.Φ.Α.Σ.) δεν αναγνωρίζεται.

Το άρθρο 22Α δίνει κίνητρο στις επιχειρήσεις να κατευθυνθούν προς την επιστημονική και τεχνολογική έρευνα αναγνωρίζοντας τις σχετικές δαπάνες προσαυξημένες κατά 30%. Σε περίπτωση αγοράς παγίου εξοπλισμού, προκειμένου οι δαπάνες να προσαυξηθούν, θα πρέπει να κατανεμηθούν ισόποσα στα επόμενα 3 έτη. Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των δαπανών αυτών θα οριστούν με σχετικό Προεδρικό Διάταγμα. Ο έλεγχός τους, γίνεται με την σχετική

¹³ www.forologikanea.gr

υποβολή τους στο Υπουργείο Παιδείας , το οποίο είναι υποχρεωμένο να απαντήσει εντός 6 μηνών. Μετά την παρέλευση του συγκεκριμένου χρονικού διαστήματος και εφόσον το Υπουργείο δεν έχει απαντήσει, θεωρείται ότι οι δαπάνες έχουν εγκριθεί.

ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΟΙ ΕΚΠΗΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΥΘΕΡΙΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ ΕΙΝΑΙ ΟΙ ΕΞΗΣ¹⁴:

ΑΜΟΙΒΕΣ – ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ

1. Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών. Η υπηρεσία που διενεργεί το φορολογικό έλεγχο, τακτικό ή προσωρινό, υποχρεούται, αμέσως μετά την ολοκλήρωσή του, να ενημερώσει τον αρμόδιο ασφαλιστικό οργανισμό σχετικά με την απόδοση ή μη των ασφαλιστικών εισφορών. Η παραβίαση της υποχρέωσης του προηγούμενου εδαφίου συνιστά πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται κατά τις οικείες διατάξεις του πειθαρχικού δικαίου. Οι δαπάνες μισθοδοσίας δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση αν δεν έχουν εξοφληθεί μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ίδιων λογαριασμών .

2. Η αποζημίωση σε τρίτους βάση δικαστικών αποφάσεων.

3. Αποζημιώσεις απολυθέντων υπαλλήλων.

4. Η αποζημίωση που καταβάλει επιχείρηση σε κληρονόμους φονευθέντος από πτώση – συνεπεία σεισμού - κτιρίου ιδιοκτησίας της.

5. Αποζημίωση βάσει νόμου που καταβάλει εκμισθώτρια στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης.

6. Αμοιβές προς άλλους ελεύθερους επαγγελματίες (δικηγόρων, συμβολαιογράφων, λογιστών κ.λπ.).

¹⁴ www.taxheaven.gr/news/news/view/id/20807

7. Αμοιβές μηχανικών για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τους και εφόσον δεν συμπεριλαμβάνονται στο κόστος οικοδομής (π.χ. σύνταξη τοπογραφικών διαγραμμάτων, επιμετρήσεις, οριοθετήσεις, κλπ.).

8. Αμοιβές προς τρίτους οι οποίοι λόγω ύψους αμοιβών (έως 5000€) δεν εκδίδουν οι ίδιοι φορολογικά στοιχεία (καθαρίστριες, ευκαιριακά απασχολούμενοι κ.λ.π.)

9. Οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των μελών ή εταίρων των εταιριών ελευθέρων επαγγελμάτων δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα σχετ. 1006184/ 122/A0012/22.1.02 έγγραφο).

ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ

1. Ασφάλιστρα για την ασφάλιση των περιουσιακών τους στοιχείων.

2. Ασφάλιστρα πυρός.

3. Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων.

4. Ασφάλιστρα ομαδικής ασφάλισης ζωής του εργατοτεχνικού προσωπικού και για μέλη διοικητικού συμβουλίου ΑΕ μέχρι του ποσού 1.500€

ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ

1. Ενοίκια επαγγελματικών εγκαταστάσεων με βάση το μισθωτήριο συμβόλαιο που έχει κατατεθεί στην Δ.Ο.Υ. ακόμη και αν η μεταγενέστερη τροποποίηση του αρχικού μισθωτηρίου δεν έχει κατατεθεί στην Δ.Ο.Υ.

2. Τεκμαρτό μίσθωμα επί ιδιοχρήσεως (εφόσον δηλωθεί ως εισόδημα από ακίνητα)

3. Ενοίκια μηχανημάτων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

4. Ενοίκια λοιπών κινητών πραγμάτων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης

5. Για χρηματοδοτική μίσθωση σε εταιρείες leasing.

ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ

1. Προσωπικού
2. Υλικών, αγαθών με μεταφορικά με μέσα τρίτων

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

1. Ασφαλιστικές εισφορές που υποχρεούνται να καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στο ΤΣΜΕΔΕ για τους έμμισθους μηχανικούς που απασχολούν (εργοδοτικές εισφορές) .
2. Δαπάνη ηλεκτρικού ρεύματος και τηλεφώνου, έστω και αν το τηλέφωνο ή ο μετρητής έχει παραμείνει στο όνομα του ιδιοκτήτη του ακινήτου
3. Ταχυδρομικών υπηρεσιών - σταθερών τηλεφώνων, ADSL γραμμές
4. Έξοδα κινητής τηλεφωνίας (50% της δαπάνης)
5. Αποθήκευσης, φύλαξης, εκθέσεων
6. Γραφείου (γραφική ύλη, έντυπα, αναλώσιμα, υλικά πολλαπλών εκτυπώσεων)
7. Καύσιμα και υλικά θέρμανσης, υλικά καθαριότητας, φαρμακείου
8. Κοινόχρηστα
9. Προμήθειες τραπεζών
10. Προμήθειες τρίτων για αγορές, πωλήσεις, μεσιτείες, κλπ.
11. Δημοσίευσης αγγελιών και ανακοινώσεων
12. Δημοσίευσης στο Φ.Ε.Κ. ισολογισμών
13. Κρατήσεις, φόροι - τέλη (εκτός του φόρου εισοδήματος)
14. Συνδρομές σε επιστημονικά περιοδικά
15. Συνδρομές σε επαγγελματικές οργανώσεις (ΤΕΕ, σύλλογοι κλαδικοί , σύλλογοι εργασιακοί)
16. Χορηγίες με προϋποθέσεις και εφόσον δεν εκπίπτουν ως δαπάνη μείωσης φορολογητέου εισοδήματος.
17. Έξοδα επιμόρφωσης προσωπικού
18. Έξοδα διανυκτερεύσεων και διατροφής πελατών κ.λ.π.
19. Συντήρηση και λειτουργία παγίων που ενδείκνυται αποκλειστικά με το αντικείμενο των εργασιών
20. Μεταφορικά έξοδα λόγω αλλαγής της επαγγελματικής εγκατάστασης (ως έδρας)
21. Διαμονής, διατροφής, μετακίνησης όταν μετακινούνται μακριά από την έδρα τους στα πλαίσια της εκτέλεσης της εργασίας

22. Τα ποσά των διαφημίσεων που βαρύνουν τον ελεύθερο επαγγελματία
23. Τα ποσά των δαπανών για την αγορά ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού .
24. Οι δαπάνες οργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων για τους εργαζομένους ή τους πελάτες.
25. Οι κρατήσεις 2% υπέρ του ΤΕΕ επί μελετών και επιβλέψεων τεχνικών έργων .
26. Κρατήσεις _____2% υπέρ Τ.Σ.Μ.Ε.Δ.Ε. και 1% υπέρ Ε.Μ.Π.
- Αποδείξεις Λιανικής μέχρι 50 € περνάνε στα επαγγελματικά έξοδα. Σε αυτή την περίπτωση βέβαια δεν έχουμε δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ.

Δαπάνες Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων - Μισθωμάτων leasing.

Οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων leasing Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων εκπίπτουν κατά ποσοστό 70% από το ακαθάριστο εισόδημα για αυτοκίνητα έως 1600 κυβικά και 35% για τα αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού¹⁵.

Παράδειγμα : Ελεύθερος επαγγελματίας με αυτοκίνητο 1600 κυβικών πραγματοποιεί δαπάνες συντήρησης, κυκλοφορίας κλπ μέσα στο έτος 10.000,00 € Από αυτό το ποσό αναγνωρίζεται φορολογικά το 70% ενώ το υπόλοιπο 30% αναγνωρίζεται ως λογιστική διαφορά.

Προϋπόθεση για την αναγνώριση προς έκπτωση των ανωτέρω δαπανών είναι η χρησιμοποίηση των Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων για την εξυπηρέτηση των επαγγελματικών αναγκών του ελεύθερου επαγγελματία. Συνεπώς στην περίπτωση που τα Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα εξυπηρετούν αποκλειστικά ατομικές και οικογενειακές ανάγκες αυτού, κανένα ποσό από τις ανωτέρω δαπάνες των αυτοκινήτων δεν θα εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα του ελεύθερου επαγγελματία.

Η διαπίστωση αν τα Ε.Ι.Χ αυτοκίνητα χρησιμοποιούνται για τις επαγγελματικές ανάγκες του ελεύθερου επαγγελματία και σε ποια έκταση είναι θέμα πραγματικό και σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση θα εξετάζεται με την επιβαλλόμενη αντικειμενικότητα.

¹⁵ www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/11769

Οι δαπάνες των Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων των εταιρών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της εταιρίας εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα της εταιρίας.- Προϋπόθεση για την αναγνώριση για έκπτωση από τα έσοδα της εταιρίας των δαπανών για έξοδα Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων που ανήκουν στους εταίρους είναι η χρησιμοποίηση αυτών για την εξυπηρέτηση των αναγκών της εταιρίας και η απόδειξη της καταβολής των δαπανών από σχετικά παραστατικά στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΦ.Α.Σ. Η διαπίστωση της χρησιμοποίησης ή όχι των πιο πάνω Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων για τις ανάγκες της εταιρίας είναι θέμα πραγματικό, το οποίο υπάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Τα μισθώματα που καταβάλλει ελεύθερος επαγγελματίας σε εταιρία ενοικίασης αυτοκινήτων για μακροχρόνια μίσθωση Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου εκπίπτουν κατά ποσοστό 70 % για αυτοκίνητα έως 1600 κε και κατά 35% για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού. Το υπόλοιπο πόσο προστίθεται ως λογιστική διάφορα στο τέλος του έτους .

Μισθώματα leasing ακινήτων

Τα μισθώματα για leasing διαμερίσματος το οποίο μετά την ανακαίνιση του θα χρησιμοποιηθεί ως επαγγελματική στέγη εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα.- Ελεύθερος επαγγελματίας αγόρασε με το σύστημα leasing ένα διαμέρισμα και το ανακαινίζει, προκειμένου να μεταφέρει το γραφείο του εκεί και να το χρησιμοποιήσει ως επαγγελματική εγκατάσταση.

Η ανακαίνιση αυτή θα διαρκέσει λίγους μήνες. Στην περίπτωση αυτή τα μισθώματα leasing που καταβάλλει κατά τους μήνες αυτούς της ανακαίνισης του διαμερίσματος το οποίο δεν χρησιμοποιείται ακόμη ως επαγγελματική εγκατάσταση, εφόσον αυτό θα χρησιμοποιηθεί στη συνέχεια ως επαγγελματική στέγη, εκπίπτουν σύμφωνα με την §2 του άρθρου 49 και την περίπτ. ιστ' της §1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. από τα ακαθάριστα έσοδα του. Τούτο όμως ως θέμα πραγματικό θα κριθεί από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. στα πλαίσια της εξελεγκτικής του αρμοδιότητας (σχετ. 1062387/1124/Α0012/22.8.2001 έγγραφο).

Δαπάνη τόκων δανείου

Οι τόκοι δανείου που καταβάλλει ελεύθερος επαγγελματίας δεν εκπίπτουν από το εισόδημα από ακίνητα (ιδιόχρηση) όταν δεν δηλώνει εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.- Με την περίπτ. Δ της § 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν, μεταξύ άλλων και οι δεδουλευμένοι κάθε είδους τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά.

Διευκρινίζεται ότι, όπως έχει γίνει δεκτό από την διοίκηση (σχετ.1014005/248/A0012/ΠΟΛ 1039/8.2.2001 διαταγή) όταν εμπορικές επιχειρήσεις αποκτούν εισόδημα μόνο από ακίνητα (Α'πηγή) οι τόκοι του δανείου δεν εκπίπτουν από το εισόδημα αυτό και κατά ανάλογη εφαρμογή στην περίπτωση που ελεύθερος επαγγελματίας δεν δηλώνει εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, οι τόκοι αυτών δεν μπορούν να εκπέσουν από τα εισοδήματα από ακίνητα (ιδιόχρηση) (σχετ. 1086630/2201/A0012/4.1.2005 έγγραφο).

Οι τόκοι δανείου για την έκδοση των πανεπιστημιακών συγγραμμάτων εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα.-

Σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της § 2 του άρθρου 49 και την περίπτ. δ' της § 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. μεταξύ των επαγγελματικών δαπανών περιλαμβάνονται και οι τόκοι των δανείων που χορηγούνται στους συγγραφείς – καθηγητές Α.Ε.Ι. για την έκδοση των πανεπιστημιακών συγγραμμάτων. Τα ποσά αυτών των τόκων οι ενδιαφερόμενοι μπορούν να εκπίπτουν κατά τον υπολογισμό του καθαρού εισοδήματος τους από τις αμοιβές που εισπράττουν, οι οποίες αποτελούν και το ακαθάριστο εισόδημά τους (σχετ. Π. 8904/1.2.1984έγγραφο).

Λοιπές Δαπάνες

Οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των μελών των εταιριών ελεύθερων επαγγελματιών δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.- Σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της υποπερίπτωσης. αα' της περίπτωσης. α' της § 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., όπως προστέθηκε με την § 5 του άρθρου 10 του ν. 2065/1992 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/1992 και εφαρμόζεται ανάλογα και για τους ελεύθερους επαγγελματίες σύμφωνα με το άρθρο 49 του Κ.Φ.Ε., από τα ακαθάριστα έσοδα των υπόχρεων της § 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. που ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα δεν εκπίπτουν οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταιρών ή μελών τους προκειμένου να προσδιορισθεί το καθαρό τους εισόδημα (σχετ. 1006184/122/A0012/22.1.2002 έγγραφο).

Το τεκμαρτό ενοίκιο από την ιδιοχρησιμοποίηση ιδιόκτητου χώρου ως γραφείου, εκπίπτει ως δαπάνη εφόσον δηλωθεί ως εισόδημα από ακίνητα.

- Σύμφωνα με την υποπερίπτ. ββ' της περίπτ. α' της § 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., στα γενικά έξοδα διαχείρισης της επιχείρησης περιλαμβάνεται και το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα. Σύμφωνα με την § 2 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε., εφόσον το τεκμαρτό ενοίκιο που προκύπτει από την χρησιμοποίηση του ιδιόκτητου χώρου ως ιατρείου, δηλωθεί ως εισόδημα από ακίνητα, τότε θα εκπίπτει ως δαπάνη του ελευθέρου επαγγέλματος και με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης (σχετ. 1086630/2201/A0012/4.1.2005 έγγραφο).

Από το εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα που δεν μπορεί να ενταχθεί σε καμιά πηγή δεν εκπίπτουν δαπάνες.- Από το εισόδημα που αποκτά φορολογούμενος ως ιδιώτης από εκμίσθωση μηχανημάτων τα οποία περιήλθαν σε αυτόν με αυτοπαράδοση μετά την διακοπή των εργασιών της ατομικής του επιχείρησης δεν παρέχεται η δυνατότητα από τον Κ.Φ.Ε. να εκπέσει οποιαδήποτε δαπάνη στην οποία υποβλήθηκε για την απόκτηση του, δυνατότητα την οποία θα είχε, αν εξακολουθούσε να ασκούσε επαγγελματική δραστηριότητα (σχετ. 1106850/1664/A0012/25.9.1998 έγγραφο).

Οι δαπάνες ελεύθερου επαγγελματία για την παρακολούθηση μεταπτυχιακού προγράμματος στο εξωτερικό δεν εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα.

- Οι δαπάνες που πραγματοποιεί ορθοδοντικός για την παρακολούθηση μεταπτυχιακού προγράμματος στο εξωτερικό (έξοδα των μεταφορικών και εξόδων διαμονής για την εκπόνηση διδακτορικής διατριβής ταξιδιού, διαμονής κ.λπ.) θεωρούνται προσωπικές του δαπάνες και όχι δαπάνες του επαγγέλματος του και συνεπώς δεν αφαιρούνται σύμφωνα με την § 2 του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε από τα ακαθάριστα έσοδα του (σχετ. 1022239/535/A0012/10.3.2004 έγγραφο).

Αναγνωρίζονται ως εκπεστέα δαπάνη τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την έκπτωση των εξόδων αυτών είναι οι λογαριασμοί των κινητών τηλεφώνων να μην υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στις επιχειρήσεις υπαλλήλων αυτών. Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί των κινητών τηλεφώνων υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων, το μέρος της δαπάνης κινητών τηλεφώνων που αναλογεί στους πέραν του αριθμού των απασχολούμενων υπαλλήλων δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση.

Δηλαδή, αν η επιχείρηση απασχολεί π.χ. 30 υπαλλήλους, οι λογαριασμοί κινητών τηλεφώνων της επιχείρησης είναι 40 και το ποσό της δαπάνης είναι 12.000 ευρώ, θα ληφθεί υπόψη το ποσό των 9.000 ευρώ ($12.000 \times 30/40$).

Από το ποσό της δαπάνης αυτής, ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Επίσης, επειδή στις προσωπικές εταιρίες προέχει το προσωπικό στοιχείο και οι εταίροι προσφέρουν την προσωπική τους εργασία (ως μισθωτοί ουσιαστικά) για τις ανάγκες της εταιρίας, γίνεται δεκτό, ότι στον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων στην επιχείρηση θα προστίθεται και ο αριθμός των εταίρων των εταιριών αυτών, αλλά με τον περιορισμό του ενός 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 ανωτέρω θα έχουν εφαρμογή και για τα κινητά τηλέφωνα των Ε.Π.Ε., Α.Ε., δημόσιων, δημοτικών επιχειρήσεων, κλπ. που χρησιμοποιούνται από τους διαχειριστές ή εταίρους εταιρίας περιορισμένης ευθύνης και τον Πρόεδρο, τον Διευθύνοντα Σύμβουλο ή μέλη Δ.Σ. ανώνυμης εταιρίας, δημόσιας επιχείρησης, κλπ. (ΠΟΛ.1036/2006)

Δαπάνες διαφήμισης, που επιβαρύνουν την επιχείρηση, για τις οποίες πρέπει να αποδεικνύεται η καταβολή του δημοτικού τέλους (2% επί της δαπάνης), ώστε να αναγνωρισθούν και να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Οι αποσβέσεις στοιχείων του ενεργητικού, με συντελεστές απόσβεσης μεγαλύτερους από αυτούς που αναγνωρίζει η φορολογική νομοθεσία, προστίθενται στις λογιστικές διαφορές, κατά το ποσό που υπερβαίνουν το ποσό της (φορολογικά) νόμιμης απόσβεσης.

Δαπάνες Κατοικίας - έδρας ελεύθερου επαγγελματία .

Ελεύθερος επαγγελματίας με βιβλία Β΄ κατηγορίας δηλώνει ως έδρα την κατοικία του.

Οι δαπάνες της κατοικίας, όπως θέρμανση, ΟΤΕ, ΔΕΗ, καταχωρούνται στα βιβλία του .

Όπως είναι γνωστό οι δαπάνες αυτές (ΟΤΕ, ΔΕΗ κ.λπ.) συνιστούν δαπάνες της επιχείρησης που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ΚΦΕ και την Πολ. 1005/2005. Ειδικότερα, σύμφωνα με την ίδια εγκύκλιο η δαπάνη ηλεκτρικού ρεύματος, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης έστω και εάν ο μετρητής έχει παραμείνει στο όνομα του ιδιοκτήτη του ακινήτου (εκμισθωτή), η δε δαπάνη τηλεφώνου, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης έστω και εάν το τηλέφωνο ανήκει στον ιδιοκτήτη του ακινήτου.

Αρκεί να αποδεικνύεται ότι κατά την χρονική περίοδο στην οποία αναφέρονται αυτές οι δαπάνες, η επιχείρηση λειτουργούσε στη διεύθυνση αυτή.

Ωστόσο, οι προϋποθέσεις για την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών αυτών, είναι η τήρηση ακριβών και επαρκών βιβλίων, η αναγραφή των προς έκπτωση δαπανών στα βιβλία αυτά και τέλος η χρησιμοποίησή τους (διενέργειά τους) για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Στην περίπτωση που ως έδρα χρησιμοποιείται η κατοικία του επιτηδευματία, είναι προφανές ότι δεν χρησιμοποιείται το σύνολο των εν λόγω δαπανών για τις ανάγκες της επιχείρησης, αφού ένα μέρος τους αναλώνεται για την κάλυψη οικογενειακών και προσωπικών αναγκών.

Η Φορολογική Αρχή δεδομένου ότι είναι αδύνατον να ορίσει ένα πάγιο και γενικά εφαρμοζόμενο τρόπο διαχωρισμού των δαπανών αυτών, έχει αναθέσει αυτόν στην ελεγκτική εξουσία του Προϊστάμενου της αρμόδιας ΔΟΥ ως θέμα πραγματικό και κρινόμενο κατά περίπτωση (ενδεικτικό _____ το έγγραφο με Αρ. Πρωτ. 1027847/540/Α0012/23.4.2007).

Στην πράξη είναι σύνηθες να διαχωρίζουμε τις δαπάνες αυτές σε επαγγελματικές - εκπιπτόμενες και προσωπικές στη βάση αντικειμενικών, κατά το δυνατόν, κριτηρίων.

Τέτοιο κριτήριο, μπορεί να είναι π.χ. το εμβαδόν του χώρου που χρησιμοποιείται ως γραφείο, για τις ανάγκες της δραστηριότητας ή του επαγγέλματος, σε σχέση με το συνολικό εμβαδό της οικίας. Σε κάθε περίπτωση πάντως, πρέπει να έχουμε υπόψη μας ότι η αναγνώριση ή όχι προς έκπτωση, των δαπανών αυτών επαφίεται τελικά στην ελεγκτική αρμοδιότητα του Προϊστάμενου της ΔΟΥ του φορολογουμένου.

Σχετικά με την καταχώριση των εν λόγω δαπανών στα βιβλία του επιτηδευματία είναι προφανές ότι δεν μπορούμε να καταχωρίσουμε «μέρος» ενός ενιαίου παραστατικού τόσο για λόγους λογιστικής τακτοποίησης, όσο και για λόγους τήρησης των διατάξεων του ΚΒΣ.

Έτσι στα βιβλία καταχωρίζεται το σύνολο των δαπανών και κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, γίνεται φορολογική αναμόρφωση των κερδών, με την προσθήκη των μη εκπιπτόμενων δαπανών, ως λογιστικών διαφορών στους κωδικούς 564 - 565 ή 566, κατά περίπτωση, του πίνακα ΣΤ' η), του εντύπου Ε3.

Κατά ανάλογο τρόπο στο άρθρο 30, παρ.1, του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπεται ο γενικός κανόνας της έκπτωσης από το φόρο εκροών, του φόρου με τον οποίον έχουν επιβαρυνθεί οι εισροές κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο (φορολογητέες).

Ομοίως, δεν έχει οριστεί από την Διοίκηση πάγιος τρόπος διαχωρισμού του εκπιπτόμενου και μη ΦΠΑ στην περίπτωση που η δαπάνη αφορά επαγγελματική και ταυτόχρονα, προσωπική χρήση, και περαιτέρω επιμερίζεται. Έτσι, θα πρέπει ο φορολογούμενος επί τη βάση των κριτηρίων επιμερισμού που χρησιμοποιήθηκαν στη φορολογία εισοδήματος, να διαχωρίσει τον ΦΠΑ σε εκπιπτόμενο και μη,

αναλόγως προς το μέρος της δαπάνης το οποίο αφορά την επαγγελματική του δραστηριότητα, καταχωρίζοντας το υπόλοιπο μη εκπιπτόμενο, σε λογαριασμό εξόδων. Θα ακολουθήσει η φορολογική αναμόρφωση του υπολοίπου αυτού ποσού του ΦΠΑ, με την αναγραφή του στους του Ε3.

Παράδειγμα:

Έστω ότι χρησιμοποιείται οικία, επιφάνειας 100 τ.μ., ως έδρα επαγγελματικής δραστηριότητας και αποφασίζεται το κριτήριο επιμερισμού των εξόδων, μεταξύ της

επιχείρησης και της προσωπικής χρήσης, να είναι τα 30 τ.μ. Ο λογαριασμός της ΔΕΗ ποσού 140 €(με ανάλυση: αξία Η/Ρ 50 €, ΦΠΑ Η/Ρ 9% 4,50 €και δημοτικά τέλη κ.λπ. 85,50 €), θα καταχωρισθεί στα βιβλία με το ποσό αυτό, ως εξής:

Δαπάνες με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ 15,00 (50,00 x 30 / 100)

Δαπάνες εξαιρούμενες από τον ΦΠΑ 25,65 (85,50 x 30 / 100)

ΦΠΑ εισροών (Η/Ρ) 1,35 (4,50 x 30 / 100)

Δαπάνες για φορολογική αναμόρφωση 94,85 (50+85,50 x 70 / 100)

ΦΠΑ μη εκπιπόμενος στη Φορολογία εισοδήματος 3,15 (4,50 x 70/100)

Υπενθυμίζουμε ότι η τελική απόφαση για την έκπτωση των δαπανών αυτών, ανήκει στον προϊστάμενο ΔΟΥ φορολογίας του υπόχρεου.

ΔΑΠΑΝΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ - ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΤΩΤΕΡΩΝ ΚΑΙ ΑΝΩΤΕΡΩΝ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ

Για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των ελεύθερων επαγγελματιών καθώς και του καθαρού εισοδήματος των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων ορίστηκαν ανώτεροι και κατώτεροι συντελεστές απόσβεσης της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων με το Π.Δ. 299/ 2003.

Η διενέργεια αποσβέσεως είναι υποχρεωτική.

- Τα ποσοστά αποσβέσεως αφορούν ετήσια απόσβεση.

Η απόσβεση αρχίζει από τον μήνα κατά τον οποίο τα πάγια περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία και υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα όσοι οι μήνες μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης.

- Πάγια περιουσιακά στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης εκάστου είναι μέχρι 1200€δύνανται να αποσβένονται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση που τέθηκαν σε λειτουργία ή χρησιμοποιήθηκαν.

- Η αξία των εργαλείων και των ανταλλακτικών των μηχανημάτων αποσβένεται εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση.

- Η ξυλεία για διάστρωση σκυροδέματος υπόκειται σε απόσβεση Συντελεστές απόσβεσης (επιλεκτικά για πάγια που ενδιαφέρουν τους μηχανικούς)

Επομένως στις δαπάνες προς έκπτωση από τις ακαθάριστες αμοιβές ή έσοδα θα συμπεριληφθούν τα ποσά των αποσβέσεων των παγίων με τους νέους συντελεστές απόσβεσης.

Η επιλογή του ανώτερου ή κατώτερου είναι προαιρετική. Υπάρχει δηλαδή η δυνατότητα επιλογής.

Η επιλογή του κατώτερου ή ανώτερου συντελεστή απόσβεσης αφορά όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία ανήκουν στην ίδια κατηγορία και είναι δεσμευτική μέχρι την πλήρη απόσβεση τους.

Η επιχορήγηση για αγορά παγίων καταχωρείται στο βιβλίο ΕΣΟΔΩΝ - ΕΞΟΔΩΝ αρνητικά στην αξία αγοράς. Δεν θεωρείται ακαθάριστο έσοδο (εγγ. 1053838 / 1065/A0015/05)

Κατωτέρω παραθέτουμε εγκύκλιες διαταγές και έγγραφα του ΥΠΟΙΚ και νομολογία των Δικαστηρίων σχετικά με το είδος της δαπάνης που δύναται κάποιος να εκπέσει από τις ακαθ. αμοιβές του ή όχι.

Αποσβέσεις ακινήτων

Οι αποσβέσεις ακινήτου που ιδιοχρησιμοποιείται για την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα.- Οι ελεύθεροι επαγγελματίες δικαιούνται να διενεργούν αποσβέσεις όχι μόνο στα πάγια στοιχεία του άρθρου 12 του π.δ. 100/1998 αλλά και στα ιδιοχρησιμοποιούμενα για την άσκηση του επαγγέλματος τους ακίνητα σύμφωνα με

την 420/1994 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., η οποία κοινοποιήθηκε με την 1103255/2028/Α0012/ΠΟΛ1253/14.11.1994 διαταγή (σχετ. 1076433/16144/ΠΟΛ 1184/25.6.1998 διαταγή).

Στα έντυπα των φορολογικών δηλώσεων (έντυπο Ε5 - έντυπο Φ01010 - έντυπο Ε3 στον πίνακα ΣΤ, η) προβλέπεται η διαδικασία φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων, με την συμπλήρωση συγκεκριμένων κωδικών, με τα ποσά των λογιστικών διαφορών.

Ο υπεύθυνος λογιστής-φοροτεχνικός, πρέπει να προβαίνει στην ενέργεια της φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, σε σχέση πάντα με τα καταχωρηθέντα κατά την διάρκεια της χρήσης, τυχόν έξοδα που χαρακτηρίζονται λογιστικές διαφορές.

Ο κατάλογος των εξόδων που ενώ καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και συνεπώς αποτελούν λογιστικές διαφορές, είναι όλα εκείνα που δεν καλύπτουν αθροιστικά τις παραπάνω προϋποθέσεις. Κατά τη διάρκεια της ανάλυσης των εκπιπόμενων δαπανών, που προηγήθηκε, αναφέραμε αρκετά από αυτά.

Παρακάτω θα δούμε ενδεικτικά, ορισμένα έξοδα - δαπάνες που χαρακτηρίζονται ως λογιστικές διαφορές και περαιτέρω, η επιχείρηση έχει, κατά μία έννοια, την υποχρέωση να αναμορφώνει, με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης.

Οι περιπτώσεις αυτές, προβλέπονται ρητά από διατάξεις της Φορολογίας.

Τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα.

Η έκπτωση των τόκων υπερημερίας, λόγω εκπρόθεσμης πληρωμής φόρων κ.λπ. προς το Δημόσιο, ή προς άλλα πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Εφόσον η επιχείρηση χρησιμοποιεί επιβατικά αυτοκίνητα ιδιοκτησίας της, ή που τα έχει μισθωμένα από τρίτους, όλα τα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά την διάρκεια της χρήσης και αφορούν την συντήρηση ή την επισκευή τους, την λειτουργία τους γενικά, καθώς και τις αποσβέσεις ή τα μισθώματα, εκπίπτουν κατά ποσοστό, που εξαρτάται από τον κυλινδρισμό του κινητήρα τους. Έτσι, οι δαπάνες των αυτοκινήτων μέχρι 1600 cc, εκπίπτουν κατά

ποσοστό 70%, ενώ οι δαπάνες αυτοκινήτων μεγαλύτερου κυβισμού, εκπίπτουν κατά ποσοστό 35%.

Έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση.

Απαραίτητη προϋπόθεση για την έκπτωση των εξόδων αυτών είναι οι λογαριασμοί των κινητών τηλεφώνων να μην υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στις επιχειρήσεις υπαλλήλων αυτών.

Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί των κινητών τηλεφώνων υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων, το μέρος της δαπάνης κινητών τηλεφώνων που αναλογεί στους πέραν του αριθμού των απασχολούμενων υπαλλήλων δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση.. Από το ποσό της δαπάνης αυτής, ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων

Δαπάνες διαφήμισης, που επιβαρύνουν την επιχείρηση, για τις οποίες πρέπει να αποδεικνύεται η καταβολή του δημοτικού τέλους (2% επί της δαπάνης), ώστε να αναγνωρισθούν και να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Οι αποσβέσεις στοιχείων του ενεργητικού, με συντελεστές απόσβεσης μεγαλύτερους από αυτούς που αναγνωρίζει η φορολογική νομοθεσία, προστίθενται στις λογιστικές διαφορές, κατά το ποσό που υπερβαίνουν το ποσό της (φορολογικά) νόμιμης απόσβεσης.

Παράδειγμα :

Ελεύθερος επαγγελματίας για τον οποίο προβλέπεται συντελεστής καθαρών αμοιβών 50%, εμφανίζει στα βιβλία του ακαθάριστες αμοιβές ύψους 90.000 € και δαπάνες ως εξής :

Ετησία δαπάνη ενός κινητού τηλεφώνου : 1.000,00 €

δαπάνες αυτοκινήτου έως 1600,00 cc : 6.000,00 €

αμοιβές προσωπικού : 15.000,00 €

αποσβέσεις : 5.000,00 €

ενοίκιο ιδιόχρησης : 3.000,00 €

Σύνολα εξόδων : 30.000,00 €

Σύμφωνα με τα παραπάνω τα κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία είναι το ποσό των 60.000,00

Οι δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται πρέπει να εμφανίζονται αναλυτικά σε κατάσταση που συνοποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος

Υπολογισμός λογιστικών διαφορών

Οι δαπάνες του αυτοκίνητου που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά είναι το 30 % των δαπανών αυτών (6.000,00 *30%)= 1.800,00

Δαπάνες κινητού που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά είναι το 50 % των δαπανών αυτών (1.000,00 *50%) =500,00

Λογιστικές διαφορές

Αυτοκίνητα = 1.800,00

Κινητό = 500,00

Σύνολα = 2.300,00

Θα γίνει φορολογική αναμόρφωση στο έντυπο Ε3 και το αποτέλεσμα που θα προκύψει στο Ε3 θα μεταφερθεί στο έντυπο Ε1 φορολογία εισοδήματος

3.2 ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΟΥΝ

Το άρθρο 23 περιλαμβάνει, ρητά, τις δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν και είναι οι ακόλουθες:
-Τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους (εκτός τραπεζικών δανείων) με υψηλό επιτόκιο. Οι τόκοι αυτοί δεν πρέπει να υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν αν η επιχείρηση είχε δανειστεί με βάση το επιτόκιο δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις το οποίο δημοσιεύεται από την Τράπεζα της Ελλάδος. Το ποσό, το οποίο υπερβαίνει τους τόκους αυτούς δεν αναγνωρίζεται¹⁶.

Παράδειγμα

Η επιχείρηση Α έχει λάβει δάνειο 200.000 € με επιτόκιο 12 %, ενώ το αντίστοιχο επιτόκιο δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις της Τράπεζας της Ελλάδος είναι 8% .

Πληρωτέος τόκος δανείου από επιχείρηση (200.000 €* 12%)	24.000 €
Τόκος δανείου προς μη χρηματ/κές επιχειρήσεις (200.000 €* 8%)	16.000 €
Λογιστική διαφορά	8.000 €

Το ποσό των 8.000 € θεωρείται λογιστική διαφορά και προστίθεται στα κέρδη.

-Δαπάνες αγαθών ή υπηρεσιών άνω των 500 € οι οποίες δεν εξοφλούνται (τμηματικά ή ολικά) μέσω Τραπέζης. Κάθε επιχείρηση θα πρέπει να είναι ιδιαίτερα προσεκτική σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των οφειλών που έχει προς τους προμηθευτές της. Εφόσον η εξόφληση (ή η μερική πληρωμή τους) γίνεται με μετρητά και το τιμολόγιο (συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α.) είναι άνω των 500 € η δαπάνη δεν αναγνωρίζεται. Η επιταγή σε διαταγή του προμηθευτή ή η κατάθεση στον λογαριασμό του θεωρούνται οι πιο συνήθεις πρακτικές προκειμένου οι συγκεκριμένες δαπάνες να αναγνωρίζονται από την Φορολογική Αρχή.

¹⁶ www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/11769

Ένα θέμα που τίθεται επανειλημμένως είναι αν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των απαιτήσεων όταν μία επιχείρηση είναι πελάτης αλλά και προμηθευτής με μία άλλη επιχείρηση. Θεωρούμε ότι παρόλο που ο σχετικός νόμος (4172/2013) δεν αναφέρει ρητά ότι επιτρέπεται, η παρ. 6 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Α.Σ. αναγνωρίζει το συμψηφισμό των απαιτήσεων για ποσά άνω των 3.000 € Επομένως στο πνεύμα του φορολογικού νομοθέτη υπάρχει ο σχετικός συμψηφισμός και δεν θα ήταν ανεκτό να μην ισχύει και για ποσά άνω των 500 €

-Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Παρατηρούμε ότι σύμφωνα με τον προηγούμενο Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) δεν αναγνωρίζονταν τα έξοδα μισθοδοσίας εφόσον δεν είχαν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι σχετικές ασφαλιστικές εισφορές. Με τον νέο Κ.Φ.Ε. οι μισθοί αναγνωρίζονται έτσι κι αλλιώς, ενώ δεν αναγνωρίζονται οι ασφαλιστικές εισφορές που δεν έχουν καταβληθεί.

Τι γίνεται όμως σε περίπτωση που η επιχείρηση έχει ρυθμίσει τις ασφαλιστικές της εισφορές και δεν τις έχει ολοσχερώς εξοφλήσει; Η απάντηση που μας δίνεται είναι ότι εκπίπτουν κατά το μέρος του ποσού των δόσεων που έχουν πληρωθεί μέχρι την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης εισοδήματος της επιχείρησης. Οι υπόλοιπες ασφαλιστικές εισφορές θα πρέπει να αναμορφωθούν.

-Προβλέψεις εκτός αυτών που γίνονται σύμφωνα με το άρθρο 26. Κάθε πρόβλεψη η οποία γίνεται, δεν αναγνωρίζεται εκτός αν αφορά τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων οι οποίες γίνονται σύμφωνα με το άρθρο 26.

Για να αναγνωριστεί μία δαπάνη θα πρέπει να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη. Έτσι δεν είναι δυνατό να αναγνωριστεί οποιαδήποτε πρόβλεψη πριν την πραγματοποίησή της.

-Πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις. Δεν αναγνωρίζονται τα κάθε είδους φορολογικά και ασφαλιστικά πρόστιμα, οι ποινές και οι προσαυξήσεις τους αλλά και οι τόκοι υπερημερίας.

-Παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή σε είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα. Οποιαδήποτε αμοιβή η οποία αποδεικνύεται τελεσίδικα ότι συνιστά ποινικό αδίκημα δεν εκπίπτει από τα έσοδα της επιχείρησης και κατά συνέπεια αναμορφώνεται.

-Φόρος εισοδήματος, τέλη επιτηδεύματος, έκτακτες εισφορές και ο Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενων δαπανών. Ενδιαφέρον παρουσιάζει η συγκεκριμένη διάταξη που αφορά τον Φ.Π.Α. ο οποίος δεν εκπίπτει εφόσον η δαπάνη δεν αναγνωρίζεται σύμφωνα με το συγκεκριμένο άρθρο (23). Άρα θα πρέπει να γνωρίζουμε ότι ο ΦΠΑ δεν εκπίπτει όχι μόνο σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 αλλά και όταν ο Κ.Φ.Ε. δεν αναγνωρίζει μία συγκεκριμένη δαπάνη.

-Τεκμαρτό μίσθωμα της παρ. 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Οποιοδήποτε ποσό τεκμαρτού μισθώματος ιδιόχρησης καταχωρείται στα βιβλία της επιχείρησης και είναι μεγαλύτερο του 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου της, δεν αναγνωρίζεται και θεωρείται λογιστική διαφορά.

- Έξοδα οργάνωσης ημερίδων για σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων άνω των 300 € ανά άτομο και η ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% του ετήσιου τζίρου.

-Οποιαδήποτε δαπάνη αφορά την σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων και γίνεται στα πλαίσια ενημέρωσης, δεν αναγνωρίζεται εφόσον ξεπερνά τα 300 € ανά άτομο και εφόσον υπερβαίνει το 0,5% του ετήσιου τζίρου της εταιρείας. Αν μία από τις αναφερόμενες προϋποθέσεις δεν εκπληρώνεται, η δαπάνη δεν εκπίπτει.

Παράδειγμα 1

Επιχείρηση αναθέτει σε ξενοδοχείο την διεξαγωγή ημερίδας για συνολικό αριθμό 40 πελατών, με κόστος ενοικίασης 5.000 € κόστος σίτισης 5.000 € και κόστος διαμονής 8.000 .

Καθώς το κόστος ενοικίασης δεν ενδιαφέρει τον νόμο, τα υπόλοιπα κονδύλια είναι συνολικά 13.000 € και αφορούν 40 άτομα, άρα 325 € ανά άτομο. Επομένως θα προστεθεί στις λογιστικές διαφορές το ποσό των (25€* 40) 1.000 €

Παράδειγμα 2

Επιχείρηση αναθέτει σε ξενοδοχείο την διεξαγωγή ημερίδας για ενημέρωση 20 στελεχών της. Το κόστος σίτισης είναι 2.000 € και το κόστος διαμονής είναι 4.000 € Κατά συνέπεια το κόστος ανά άτομο είναι 300 € το οποίο και αναγνωρίζεται καθώς ο νόμος αναφέρει ότι δεν αναγνωρίζεται το υπερβάλλον ποσό του 300 € Ο περιορισμός , όμως του 0,5%, είναι αυτός

που οδηγεί στη λογιστική διαφορά καθώς ο τζίρος της επιχείρησης είναι $1.100.000 * 0,5\% = 5.500 \text{ €}$ Επομένως $6.000 - 5.500 = 500 \text{ €}$ το ποσό που θα αναμορφωθεί.

-Δαπάνες εορταστικών εκδηλώσεων για σίτιση και διαμονή φιλοξενουμένων προσώπων άνω των 300 € ανά άτομο και η ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% του ετήσιου τζίρου. Η δαπάνη δεν αναγνωρίζεται εφόσον πρόκειται για εορταστική εκδήλωση και το κόστος σίτισης και διαμονής ξεπερνά τα 300 € ανά άτομο ή υπερβαίνει το 0,5% του ετήσιου τζίρου.

Παράδειγμα 1

Επιχείρηση νοικιάζει αίθουσα ξενοδοχείου με κόστος ενοικίασης 12.000 € για 35 άτομα. Η δαπάνη αναγνωρίζεται καθώς ο νόμος αναφέρεται σε κόστος σίτισης και διαμονής.

Παράδειγμα 2

Επιχείρηση νοικιάζει αίθουσα ξενοδοχείου για 5.000 € με κόστος σίτισης 4.000 € και κόστος διαμονής 6.000 προσκαλώντας 20 στελέχη από προμηθευτική της εταιρεία. Το κόστος ανά άτομο είναι $(4.000 + 6.000) / 20 = 500$. Άρα $(500 - 300) * 20 = 4.000 \text{ €}$ θα είναι το ποσό της αναμόρφωσης.

-Δαπάνες ψυχαγωγίας. Δεν εκπίπτουν οι δαπάνες ψυχαγωγίας με εξαίρεση τις επιχειρήσεις που παρέχουν ψυχαγωγία και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στα πλαίσια της δραστηριότητάς τους. Σίγουρα μιλάμε για μία ασαφή διάταξη για την οποία θα κληθεί, για μία ακόμα φορά, να αποφασίσει ο ελεγκτής αν μία δαπάνη της επιχείρησης είχε σαν στόχο την ψυχαγωγία των παρισταμένων και όχι π.χ. την επαγγελματική ενημέρωσή τους. Έτσι θα υπάρχει μία μόνιμη διάσταση απόψεων μεταξύ Φορολογικής Αρχής και επιχειρήσεων. Για ποιο λόγο όμως αφαιρούν την δυνατότητα από την επιχείρηση να ψυχαγωγήσει το προσωπικό της, θέτοντας έστω ένα περιορισμό στο κόστος ανά άτομο; Προφανώς πιστεύουν ότι η ψυχαγωγία, μας περισσεύει.

-Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. Οι προσωπικές δαπάνες των μετόχων δεν είναι δυνατό να καταχωρούνται στα βιβλία μιας επιχείρησης καθώς δεν αναγνωρίζονται. Οποιαδήποτε δαπάνη η οποία δεν αφορά την επιχείρηση και δεν γίνεται για τους σκοπούς της αναμορφώνεται. Τι γίνεται όμως με τον μέτοχο ο οποίος χρησιμοποιεί το εταιρικό κινητό και

για δικούς του προσωπικούς σκοπούς; Πρακτικά είναι αδύνατο να προσδιοριστεί ποιες κλήσεις είναι προσωπικές και ποιες εταιρικές. Άρα θα υπάρχει μία εκτίμηση του ελεγκτή για το ποσό των κινητών τηλεφώνων που θα αναμορφωθεί. Και εδώ θα υπάρξει πεδίο έντονων διαφωνιών.

-Δαπάνες που καταβάλλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που βρίσκεται σε κράτος μη συνεργάσιμο ή σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Η διάταξη αυτή ουσιαστικά φωτογραφίζει τις εξωχώριες εταιρείες (offshore) των οποίων τα τιμολόγια δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη. Αφήνει όμως ανοικτό το ενδεχόμενο να αποδείξει η επιχείρηση ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα την μεταφορά κερδών και κατά συνέπεια την φοροδιαφυγή. Διευκρινίζεται ότι η διάταξη δεν αποκλείει φυσικά ή νομικά πρόσωπα που βρίσκονται εντός του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και της συγκεκριμένης χώρας.

Στο σημείο αυτό σκόπιμο είναι να αναφερθεί ότι παρόλο που ο νόμος δεν προβλέπει σχετικά, δεν αναγνωρίζονται :

-Αποσβέσεις οι οποίες έγιναν με ανώτερο ποσοστό συντελεστή από αυτό που αναφέρεται στο άρθρο 24.

-Δαπάνες ενδοομιλικών συναλλαγών οι οποίες δεν στοιχειοθετούνται σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

-Δαπάνες βασισμένες σε πλαστά ή εικονικά στοιχεία χωρίς να ενδιαφέρει την Φορολογική Αρχή αν ο αγοραστής έχει υπαιτιότητα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΔΑΠΑΝΩΝ

Η διαδικασία της φορολογικής αναμόρφωσης των δαπανών αφορά όλες τις επιχειρήσεις και αποσκοπεί στην αναλυτική καταγραφή των μη εκπιπόμενων δαπανών καθώς και την υποβολή πρόσθετων πληροφοριακών στοιχείων που ζητούνται από τη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων¹⁷.

Με τη διαδικασία αυτή, οι δαπάνες που φορολογικά δεν εκπίπτουν (αλλά έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία των επιχειρήσεων) προστίθενται στα λογιστικά κέρδη, για να προκύψουν έτσι τα φορολογητέα κέρδη, δηλ. η βάση υπολογισμού του φόρου.

Σκοπός της φορολογικής αναμόρφωσης είναι ο προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών (ή ζημιών) προσθέτοντας τα έξοδα που δεν αναγνωρίζονται στα κέρδη (σε περίπτωση ζημιάς τα αφαιρούμε). Ο νόμος 3842/2010 προβλέπει την υποχρέωση της φορολογικής αναμόρφωσης των εξόδων αυτών με αποκλειστική ευθύνη του λογιστή – φοροτεχνικού . Μαζί με την συγκεκριμένη κατάσταση συνυποβάλλεται και ο πίνακας αποδοθέντων – οφειλομένων φόρων. Σύμφωνα με το άρθρο 2 της ΠΟΛ 1043/14-2-2014 ¹⁸:

1. Η φορολογική αναμόρφωση υποβάλλεται, σε όλες τις περιπτώσεις, αποκλειστικά μέσω ηλεκτρονικών μεθόδων.

2. Δεδομένου ότι η υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος γίνεται ηλεκτρονικά, η φορολογική αναμόρφωση συνυποβάλλεται με το έντυπο Ε3.

¹⁷ reviews.in.gr > Αφιέρωματα > Οικονομία > Φορολογία

¹⁸ www.forogiknea.gr

3. Επιπλέον σε περίπτωση που έχει υποβληθεί ηλεκτρονικά το έντυπο Ε3 και δεν συνυποβλήθηκε εκ παραδρομής η φορολογική αναμόρφωση, τότε αυτή μπορεί να υποβληθεί υποχρεωτικά ηλεκτρονικά μέσω της ανεξάρτητης εφαρμογής του δικτύου TAXISnet.

4. Όταν από την ανωτέρω φορολογική αναμόρφωση προκύπτουν ποσά που έπρεπε να καταχωρηθούν στο Ε3, και συγκεκριμένα στον κωδικό 196 ή στους κωδικούς 564-567, τότε προκύπτει υποχρέωση υποβολής σε έντυπη μορφή (χειρόγραφα), τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

5. Σε περίπτωση μη συμπλήρωσης των πινάκων της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης, θα εμφανίζεται προειδοποιητικό μήνυμα προκειμένου οι υπόχρεοι να επιβεβαιώνουν ότι η υπόψη κατάσταση είναι μηδενική.

6. Στις περιπτώσεις τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λόγω της φορολογικής αναμόρφωσης, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος θα υποβάλλεται σε έντυπη μορφή (χειρόγραφα) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενώ η κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης θα υποβάλλεται υποχρεωτικά μέσω διαδικτύου, μέσω της ανεξάρτητης εφαρμογής του δικτύου TAXISnet. Σε περίπτωση χειρόγραφης υποβολής της δήλωσης, τα έντυπα εκτυπώνονται από το δικτυακό τόπο www.gsis.gr.

7. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος αλλά απαιτείται η συμπλήρωση του πίνακα με τους έμμεσους - παρακρατηθέντες φόρους τότε θα υποβάλλεται μόνο η κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης μέσω της ανεξάρτητης εφαρμογής υποβολής.

1. Υπόχρεοι υποβολής

Υποχρέωση υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης έχουν όλοι οι επιτηδευματίες και όλες οι εταιρίες που τηρούν βιβλία και στοιχεία.

Η δήλωση υπογράφεται :

α) υποχρεωτικά και από τον λογιστή στην περίπτωση που η δήλωση φορολογίας έχει υπογραφεί από τον ίδιο τον λογιστή,

β) υπογράφεται μόνο από τον επιτηδευματία όταν η δήλωση έχει συνταχθεί από τον ίδιο τον επιτηδευματία που δεν είχε βάσει του νόμου υποχρέωση υπογραφής της δήλωσης φορολογίας του από λογιστή.

γ) Όταν υπάρχει μεταβολή λογιστή, μετά την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και ειδικά για τη χρήση 2010 (από το νέο έτος θα συνυποβάλλεται με την δήλωση) υποχρέωση υποβολής έχει ο νέος λογιστής ή σε περίπτωση άρνησης ο ίδιος ο επιτηδευματίας.

Είναι υποχρεωτική η υποβολή κατάστασης αναμόρφωσης και για τις μηδενικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Επίσης, υποβάλλεται κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης και σε περίπτωση ζημιάς.

Υπάρχει υποχρέωση υποβολής της κατάστασης για τις Ναυτικές Εταιρίες (Ν. 959/79) και Ειδικές Ναυτικές Επιχειρήσεις (Ν. 89/67) οι οποίες απαλλάσσονται υποβολής του Ε3 αλλά είναι υπόχρεες τήρησης βιβλίων, καθώς και από τους αγρότες του κανονικού καθεστώτος.

Δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης για Ν.Π.Δ.Δ. (ιεροί ναοί, σχολεία, σωματεία & ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα).

2. Συμπλήρωση δήλωσης - εφαρμογής

Στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης περιλαμβάνονται :

I. Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης.

Στην κατάσταση αυτή αναγράφονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες του άρθρου 31 του ΚΦΕ. Συγκεκριμένα :

1. Έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού (Μη καταβολή ή βεβαίωση ασφαλιστικών εισφορών κ.τ.λ.).
2. Μισθοί και κάθε είδους απολαβές εταίρων ή μελών Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε. κτλ δεν αναγνωρίζονται.
3. Δωρεές-Χορηγίες.
4. Ασφάλιστρα για ομαδική ασφάλιση ζωής εργατικού προσωπικού (κατά το μέρος που υπερβαίνουν το προβλεπόμενο όριο
5. Δαπάνες επισκευής-συντήρησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων ιδιόκτητα, μισθωμένα ή με leasing
6. Τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά που δεν αναγνωρίζονται
7. Φόροι-Τέλη-Δικαιώματα (φόρος εισοδήματος κτλ) που δεν αναγνωρίζονται
8. Αποσβέσεις πάγιων περιουσιακών στοιχείων (πλέον των νομίμων)
9. Δαπάνες διαφήμισης (μη καταβολή του διαφημιστικού τέλους υπέρ ΟΤΑ κτλ)
10. Μισθώματα σε εταιρείες χρημ/κής μίσθωσης ακινήτων (κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου)
11. Αναμόρφωση δαπανών λόγω ύπαρξης αφορολογήτων εσόδων
12. Έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση
13. Ποινικές ρήτρες, πρόστιμα και χρηματικές ποινές
14. Καταβολή αποζημιώσεων. Έλεγχος για την κατάθεση στην αρμόδια ΔΟΥ αντίγραφου απόφασης ή εγγράφου, βάση του οποίου καταβάλλεται
15. Παροχές σε χρήμα ή σε είδος προς εργαζόμενους (εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στη μισθοδοσία). Δεν αναγνωρίζονται
16. Παραλαβή αγαθών από τρίτο πρόσωπο σε σχέση με αυτόν που τιμολογεί εφόσον βρίσκεται εκτός Ελλάδας (τριγωνικές συναλλαγές). Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση

Φορολογική αναμόρφωση - Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Σκοπός της φορολογικής αναμόρφωσης είναι ο προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών (ή ζημιών) προσθέτοντας τα έξοδα που δεν αναγνωρίζονται στα κέρδη (σε περίπτωση ζημιάς τα αφαιρούμε). Ο νόμος 3842/2010 προβλέπει την υποχρέωση της φορολογικής αναμόρφωσης των εξόδων αυτών με αποκλειστική ευθύνη του λογιστή – φοροτεχνικού . Μαζί με την

συγκεκριμένη κατάσταση συνοποβάλλεται και ο πίνακας αποδοθέντων – οφειλομένων φόρων. Σύμφωνα με το άρθρο 2 της ΠΟΛ 1043/14-2-2014¹⁹ :

1. Η φορολογική αναμόρφωση υποβάλλεται, σε όλες τις περιπτώσεις, αποκλειστικά μέσω ηλεκτρονικών μεθόδων.
2. Δεδομένου ότι η υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος γίνεται ηλεκτρονικά, η φορολογική αναμόρφωση συνοποβάλλεται με το έντυπο Ε3.
3. Επιπλέον σε περίπτωση που έχει υποβληθεί ηλεκτρονικά το έντυπο Ε3 και δεν συνοποβλήθηκε εκ παραδρομής η φορολογική αναμόρφωση, τότε αυτή μπορεί να υποβληθεί υποχρεωτικά ηλεκτρονικά μέσω της ανεξάρτητης εφαρμογής του δικτύου TAXISnet.
4. Όταν από την ανωτέρω φορολογική αναμόρφωση προκύπτουν ποσά που έπρεπε να καταχωρηθούν στο Ε3, και συγκεκριμένα στον κωδικό 196 ή στους κωδικούς 564-567, τότε προκύπτει υποχρέωση υποβολής σε έντυπη μορφή (χειρόγραφα), τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.
5. Σε περίπτωση μη συμπλήρωσης των πινάκων της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης, θα εμφανίζεται προειδοποιητικό μήνυμα προκειμένου οι υπόχρεοι να επιβεβαιώνουν ότι η υπόψη κατάσταση είναι μηδενική.
6. Στις περιπτώσεις τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λόγω της φορολογικής αναμόρφωσης, η δήλωση φορολογίας εισοδήματος θα υποβάλλεται σε έντυπη μορφή (χειρόγραφα) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενώ η κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης θα υποβάλλεται υποχρεωτικά μέσω διαδικτύου, μέσω της ανεξάρτητης εφαρμογής του δικτύου TAXISnet.

Σε περίπτωση χειρόγραφης υποβολής της δήλωσης, τα έντυπα εκτυπώνονται από το δικτυακό τόπο www.gsis.gr.

7. Στην περίπτωση που δεν υπάρχει τροποποίηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος αλλά απαιτείται η συμπλήρωση του IV πίνακα με τους έμμεσους - παρακρατηθέντες φόρους τότε θα υποβάλλεται μόνο η κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης μέσω της ανεξάρτητης εφαρμογής υποβολής.

¹⁹ www.power-tax.gr

Στο σημείο αυτό, σκόπιμο είναι να ξεκαθαρίσουμε τι ισχύει για τις χρήσεις του 2013 και 2014.

Για την χρήση του 2014 ισχύει ο νέος Κ.Φ.Ε. 4172/2013. Προκειμένου να αναμορφώσουμε τα έξοδα θα πρέπει να λάβουμε υπόψη τα άρθρα 22 και 23 ενώ σύμφωνα με πληροφορίες, αναμένεται ΠΟΛ η οποία θα αναφέρει αναλυτικά αλλά και πιθανώς να αυξάνει τις κατηγορίες εξόδων που θα πρέπει να αναμορφωθούν.

Για την χρήση του 2013 ισχύει το άρθρο 31 του παλιού Κ.Φ.Ε 2238/1994 και πιο συγκεκριμένα **δεν αναγνωρίζονται** :

1. Τα έξοδα μισθοδοσίας των οποίων οι ασφαλιστικές εισφορές δεν έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί (η βεβαίωση προϋποθέτει την ρύθμιση και την καταβολή της 1^{ης} δόσης) μέχρι την υποβολή της δήλωσης εισοδήματος.
2. Οι μισθοί και κάθε είδους απολαβές εταίρων ή μελών Ο.Ε.,Ε.Ε.,Ε.Π.Ε. κλπ.
3. Οι δωρεές – χορηγίες, μόνο κατά το ποσοστό που ξεπερνά το 10% των κερδών του ισολογισμού.
4. Τα ασφάλιστρα για ομαδική ασφάλιση ζωής κατά το μέρος που υπερβαίνουν τα 1.500 €ανά εργαζόμενο.
5. Το 30% των δαπανών επισκευής και συντήρησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 1600 κυβ. εκ. και το 65% των δαπανών για αυτοκίνητα άνω των 1600 κυβ. εκ.
6. Οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο. Οι τόκοι δανείου για αγορά μετοχών σε νομικό πρόσωπο του οποίου η έδρα βρίσκεται σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.
7. Οι φόροι, τέλη, δικαιώματα και πιο συγκεκριμένα : α) ο Φ.Α.Π., β) το Ε.Τ.ΑΚ. γ) το τέλος επιτηδεύματος, δ) το Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε., ε) η έκτακτη εισφορά του ν. 3845/2010, στ) η έκτακτη εισφορά του ν. 3808/2009, ζ) η έκτακτη εισφορά ακινήτων του ν. 3808/2009, και η) ο φόρος εισοδήματος.
8. Οι αποσβέσεις που διενεργούνται πλέον των νομίμων.
9. Τα ποσά των δαπανών, που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας.
10. Τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου.

11. Μέρος των χρεωστικών τόκων λόγω ύπαρξης αφορολογήτων εσόδων, πιο συγκεκριμένα : όταν υπάρχουν αφορολόγητα έσοδα, έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης, μερίσματα και συμμετοχές σε εταιρείες, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκειται σε φορολογία, το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπέσει μειώνεται κατά τα εξής ποσά δαπανών, που βαρύνουν τα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα: α) Ποσό των χρεωστικών τόκων που εξευρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκείμενων στη φορολογία ακαθάριστων εσόδων και αυτών που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις, ως λοιπές δαπάνες. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%) των πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης.

Στο σημείο αυτό σκόπιμο είναι να δοθεί ένα παράδειγμα για περαιτέρω κατανόηση :

Αφορολόγητα έσοδα	200.000
Έσοδα από κύρια δραστηριότητα	<u>800.000</u>
Συνολικά έσοδα	1.000.000
Δαπάνες(εκ των οποίων 100.000 χρεωστικοί τόκοι)	<u>800.000</u>
Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού	200.000
α)Οι χρ. τόκοι που αναλογούν στα αφορολ. έσοδα είναι	$\frac{100.000 \times 200.000}{1.000.000} = 20.000$

β)Λοιπές δαπάνες $200.000 \times 5\% = 10.000$

Επομένως τα κέρδη αναμορφώνονται σε 230.000 (200.000 + 20.000 + 10.000).

12. Ποσοστό 50% των εξόδων κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολουμένων υπαλλήλων της. Ένα παράδειγμα :

Αριθμός εργαζομένων : 40

Αριθμός λογαριασμών κιν. τηλεφωνίας : 20

Έξοδα κινητής τηλεφωνίας :10.000 €

Ο αριθμός των λογαριασμών (25) είναι μικρότερος από τον αριθμό των εργαζομένων (50) και κατά συνέπεια η αναμόρφωση έχει ως εξής : $10.000 \times 50\% = 5.000$ €προστίθενται στα κέρδη.

13. Τα ποσά των ποινικών ρητρών, προστίμων και χρηματικών ποινών.

14. Οι αποζημιώσεις αν μέσα σε 1 μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου δεν υποβληθεί στην ΔΟΥ του δικαιούχου έγγραφο το οποίο να έχει θεωρηθεί από τη συγκεκριμένη ΔΟΥ.

15. Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά του Κ.Φ.Α.Σ.

16. Οι παροχές σε χρήμα ή σε είδος προς τους εργαζομένους εφ' όσον δεν έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές τους εισφορές και δεν έχουν φορολογηθεί ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

17. Οι δαπάνες των τριγωνικών συναλλαγών.

18. Οι λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται είναι :

- Έξοδα διανυκτέρευσης διευθυντικών στελεχών σε ξενοδοχείο που βρίσκεται εκτός του νομού όπου έχει την έδρα της ή το υποκ/μά της η επιχείρηση.
- Δαπάνες για την ψυχαγωγία πελατών και επισκεπτών (ΠΟΛ. 1057/23-3-2007).
- Δαπάνες για αγορά επιχειρηματικών δώρων για ποσό άνω των 15 €δώρο.
- Δωρεές προς μη κοινωφελές σωματείο ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, γιατί από τη δραστηριότητά τους ωφελούνται τα μέλη τους και όχι το κοινωνικό σύνολο.
- Έξοδα διατροφής στο εξωτερικό όταν ξεπερνούν το κόστος διαμονής.
- Έξοδα εξωτερικού όταν αυτά δεν συνδέονται με την δραστηριότητα της επιχείρησης.

Η φορολογική αναμόρφωση ουσιαστικά μας δίνει τα φορολογητέα κέρδη (λογ/σμός 86 αποτελέσματα χρήσεως) βάσει των οποίων προκύπτει ο φόρος εισοδήματος. Θα ήταν όμως λάθος, να λάβουμε υπόψη στην ανάλυσή μας μόνο τα έξοδα, καθώς αναμορφώνουμε και τα **έσοδα** αλλά και τα **αφορολόγητα αποθεματικά** των αναπτυξιακών νόμων, όπως επίσης συναντούμε και κάποιες ιδιαίτερες περιπτώσεις στο έντυπο Φ-01 010. Ειδικότερα μετά την πρόσθεση των παραπάνω εξόδων στα κέρδη της επιχείρησης, αφαιρούμε :

1. Τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχές σε εταιρείες καθώς έχουν ήδη φορολογηθεί στην πηγή.
2. Τα αφορολόγητα έσοδα (π.χ. κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια)
3. Τα κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α. ή αλλοδαπά χρηματιστήρια.
4. Τα ποσά που έχουν φορολογηθεί σε προηγούμενες χρήσεις.
5. Την ζημιά που προέκυψε από την ανταλλαγή των ομολόγων του P.S.I. η οποία αποσβένεται σε 30 ισόποσες δόσεις αρχής γενομένης από την χρήση της ανταλλαγής (2012).
6. Τις αποσβέσεις της τεκμαρτής αξίας των αδειών Φ.Δ.Χ. σύμφωνα με το άρθρο 18 του ν. 3888/2010 που αφορούν χρονικό διάστημα απόσβεσης από 3-7 έτη με έναρξη ισχύος το 2010.

Στο προκύπτον ποσό αφαιρούμε σε περίπτωση διανομής κερδών της εταιρείας, τα μερίσματα, τις αμοιβές μελών Δ.Σ. και προσθέτουμε το μέρος των αφορολογήτων εσόδων που αντιστοιχούν στα διανεμόμενα κέρδη καθώς και τον αναλογούντα φόρο των κερδών αυτών.

Παράδειγμα

Τα ακαθάριστα έσοδα της ΧΨ Α.Ε. είναι 10.000.000 €

Η εταιρεία πραγματοποίησε κέρδη ισολογισμού χρήσης 2013 ποσού 4.000.000 €

Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 ποσού 800.000 €

Μερίσματα από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες 200.000 € και έσοδα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο 400.000 €

Χρεωστική διαφορά λόγω ανταλλαγής ομολόγων 100.000 €

Το Δ.Σ. θα προτείνει στην Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων που θα συγκληθεί στις 30/6/2014 να διανεμηθεί μέρισμα στους μετόχους 500.000 € και αμοιβές Δ.Σ. 300.000 €

Το αφορολόγητο αποθεματικό του ν. 3842/2010 είναι 100.000 €

Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 25%.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ

Κέρδη Ισολογισμού χρήσης	4.000.000,00
Πλέον	
Λοιπές δαπάνες μη εκπιπτόμενες	<u>800.000,00</u>
Σύνολο κερδών	4.800.000,00
Μείον	
Μερίσματα από συμμετοχή σε εταιρείες	200.000,00
Εσοδα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο	400.000,00
Χρεωστική διαφορά ομολόγων	<u>100.000,00</u>
Υπόλοιπο κερδών	4.100.000,00
Μείον	
Μερίσματα προς διανομή	500.000,00
Αμοιβές Δ.Σ	<u>300.000,00</u>
Υπόλοιπο κερδών	3.300.000,00
Πλέον	
Αναλογία αφορολόγητων εσόδων που αντιστοιχούν στα διανεμόμενα	120.000,00
$(500.000 + 300.000) \times (200.000 + 400.000) / 4.000.000$	
Φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό	42.162,00
$120.000 \times 0,26 / 0,74$	
Κέρδη μετά από φορολογική αναμόρφωση	3.462.162,00
Μείον	
Αφορολόγητο αποθεματικό	100.000,00
Φορολογητέα κέρδη	3.362.162,00

Στο σημείο αυτό παραθέτουμε ένα συγκριτικό πίνακα των μη εκπιπτόμενων δαπανών όπως ίσχυαν με τον νόμο 2238/94 και όπως ισχύουν με τον νέο νόμο 4172/13.

ΝΟΜΟΣ 4172/13	ΝΟΜΟΣ 2238/94
<p>οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές</p>	<p>Τα έξοδα μισθοδοσίας των οποίων οι ασφαλιστικές εισφορές δεν έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί (η βεβαίωση προϋποθέτει την ρύθμιση και την καταβολή της 1^{ης} δόσης) μέχρι την υποβολή της δήλωσης εισοδήματος.</p>
<p>Το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που εμπίπτει σε μία από τις ακόλουθες περιπτώσεις: α) Είναι κατά το χρόνο έκδοσης του παραστατικού ή κατά το χρόνο διενέργειας της συναλλαγής φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο κατά την έννοια του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε.. β) Είναι κατά το χρόνο έκδοσης του παραστατικού ή κατά το χρόνο διενέργειας της συναλλαγής φορολογικός κάτοικος σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Ε.. γ) Είναι συνδεόμενη εν τοις πράγμασι εταιρεία, χωρίς να έχει συμμορφωθεί πριν τη διενέργεια της συναλλαγής ή την έκδοση του παραστατικού με τις υποχρεώσεις που επιβάλλονται από τον Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (άρθρο 21 του ν. 4174/2013). δ) Δεν διαθέτει στην έδρα της ή σε συνδεδεμένη επιχείρηση την απαιτούμενη οργάνωση και υποδομή για τη διενέργεια – κατ’ επάγγελμα – ομοειδών συναλλαγών, κατά συνήθεια και επάγγελμα με τη συναλλαγή για την οποία εκδόθηκε το παραστατικό.</p>	<p>Οι μισθοί και κάθε είδους απολαβές εταιρών ή μελών Ο.Ε.,Ε.Ε.,Ε.Π.Ε. κλπ.</p>
	<p>Οι δωρεές – χορηγίες, μόνο κατά το ποσοστό που ξεπερνά το 10% των κερδών του ισολογισμού.</p>
	<p>Τα ασφάλιστρα για ομαδική ασφάλιση ζωής κατά το μέρος που υπερβαίνουν τα 1.500 € ανά εργαζόμενο.</p>

	<p>Το 30% των δαπανών επισκευής και συντήρησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι 1600 κυβ. εκ. και το 65% των δαπανών για αυτοκίνητα άνω των 1600 κυβ. εκ.</p>
<p>Τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού</p>	<p>Οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο. Οι τόκοι δανείου για αγορά μετοχών σε νομικό πρόσωπο του οποίου η έδρα βρίσκεται σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.</p>
<p>Ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών</p>	<p>Οι φόροι, τέλη, δικαιώματα και πιο συγκεκριμένα : α) ο Φ.Α.Π., β) το Ε.Τ.ΑΚ. γ) το τέλος επιτηδεύματος, δ) το Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε., ε) η έκτακτη εισφορά του ν. 3845/2010, στ) η έκτακτη εισφορά του ν. 3808/2009, ζ) η έκτακτη εισφορά ακινήτων του ν. 3808/2009, και η) ο φόρος εισοδήματος.</p>
<p>προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26</p>	<p>Οι αποσβέσεις που διενεργούνται πλέον των νομίμων.</p>
<p>κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής</p>	<p>Τα ποσά των δαπανών, που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας.</p>
<p>το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιοχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου</p>	<p>Τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου.</p>
	<p>Μέρος των χρεωστικών τόκων λόγω ύπαρξης αφορολογήτων εσόδων</p>

προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	Ποσοστό 50% των εξόδων κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων υπαλλήλων της
πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων	Τα ποσά των ποινικών ρητρών, προστίμων και χρηματικών ποινών
	Οι αποζημιώσεις αν μέσα σε 1 μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου δεν υποβληθεί στην ΔΟΥ του δικαιούχου έγγραφο το οποίο να έχει θεωρηθεί από τη συγκεκριμένη ΔΟΥ
η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα	Οι παροχές σε χρήμα ή σε είδος προς τους εργαζομένους εφ' όσον δεν έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές τους εισφορές και δεν έχουν φορολογηθεί ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
<p>οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.</p> <p>οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής</p>	Οι δαπάνες των τριγωνικών συναλλαγών

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Στην παρούσα πτυχιακή εργασία ασχοληθήκαμε με τα έξοδα και την φορολογική αναμόρφωσή τους.

Στο ξεκίνημα της εργασίας ασχοληθήκαμε με την αναλυτική παρουσίαση των εξόδων μιας επιχείρησης επικεντρώνοντάς την προσοχή μας στην ανάλυση των λογαριασμών της ομάδας 6 του ελληνικού λογιστικού σχεδίου που αφορά στα οργανικά έξοδα κατ' είδος.

Η διαδικασία αυτή της φορολογικής αναμόρφωσης των εξόδων αφορά όλες τις επιχειρήσεις και έχει ως σκοπό την λεπτομερή καταγραφή των μη εκπιπόμενων δαπανών καθώς και την υποβολή όλων των πρόσθετων και απαραίτητων πληροφοριακών στοιχείων.

Αφού ολοκληρωθεί η διαδικασία την αναμόρφωσης των δαπανών, οι δαπάνες που τελικά δεν εκπίπτουν, προστίθενται στα λογιστικά κέρδη με σκοπό την εξεύρεση των φορολογητέων κερδών και μετέπειτα του φόρου.

Η φορολογική αναμόρφωση είναι υποχρεωτική ακόμα και για τις επιχειρήσεις που ως αποτέλεσμα της χρήσης εμφανίζουν ζημιά.

Η φορολογική αναμόρφωση των εξόδων, ως αξία, κατατίθεται με τη δήλωση Ε3, με την ευθύνη και την υπογραφή αποκλειστικά λογιστή.

Στη συνέχεια, υπάρχει υποχρέωση αποστολής των αναλυτικών στοιχείων, από τα οποία προέκυψε η αξία της φορολογικής αναμόρφωσης που κατατέθηκε, π.χ. απαιτούνται τα στοιχεία αυτοκινήτων για τη βενζίνη, των αριθμών των κινητών τηλεφώνων που χρησιμοποιήθηκαν, κ.λπ.

Στο σημείο αυτό να ευχαριστήσουμε για μία ακόμη φορά τον καθηγητή μας και εισηγητή της παρούσας εργασίας καθώς με την βοήθεια του και ολοκληρώνοντας την εργασία αυτή ολοκληρώνουμε και τον κύκλο σπουδών μας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ – ΠΗΓΕΣ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

-ΓΡΗΓΟΡΑΚΟΣ ΘΕΟΔΩΡΟΣ , 2011 , ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΑΚΚΟΥΛΑ

- ΚΟΝΤΑΚΟΣ ΑΡΙΣΤΟΤΕΛΗΣ, ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, 2001, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΕΛΛΗΝ

- ΠΑΠΑΝΑΣΤΑΣΑΤΟΣ ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΣ,1992, ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ

-ΠΑΠΑΣ ΑΝΤΩΝΗΣ, 2005, ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΗΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ Γ. ΜΠΕΝΟΥ

- ΠΟΜΟΝΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ, 2010, ΓΕΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΤΑΜΟΥΛΗ ΑΕ

- ΣΑΚΕΛΛΗΣ ΚΑΙ ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ ΟΕ,2004, ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ, ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΕΣ ΕΚΔΟΣΕΙΣ

-ΣΤΑΜΟΥΛΗ ΑΕ ΕΚΔΟΣΕΙΣ , 2012, ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ

-ΦΙΛΙΟΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ,2010, ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΘΕΩΡΕΙΑ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΕΚΔΟΤΙΚΗ

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

www.el.wikipedia.org

www.taxheaven.gr

www.power-tax.gr

www.forologikanea.gr

www.taxnews.info.gr