



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ

Διπλωματική Εργασία

Εργασίες Τέλους Χρήσης Σύμφωνα με τα Ελληνικά  
Λογιστικά Πρότυπα στην Ανώνυμη Εταιρεία

του

Τσιρώνά Ζαχαρία

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη  
Λογιστική Φορολογία και Χρηματοοικονομική Διοίκηση

Σεπτέμβριος 2023

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ως εργασίες τέλους χρήσης ή κλεισίματος ισολογισμού, νοούνται το σύνολο των διαδικασιών που έχουν σχεδιαστεί, για να καταδεικνύουν την οικονομική θέση μιας εταιρείας σε μια δεδομένη στιγμή και τη επιμέτρηση των αποτελεσμάτων της μονάδας για μια ορισμένη περίοδο, συνήθως για ένα έτος. Μετά από σχεδόν 100 χρόνια τροποποιήθηκε ο βασικός νόμος επί του οποίου εδραζόταν η άντληση πληροφοριών για τις ανώνυμες εταιρείες και αντικαταστάθηκε από τον 4548/2018. Παράλληλα, επήλθαν σημαντικές μεταβολές στη φορολογική νομοθεσία τη περασμένη δεκαετία με την εισαγωγή των ΕΛΠ και του νέου ΚΦΕ. Επομένως, ανακύπτει ανάγκη για τη μέχρι της παρούσας νομοθεσίας, συγκέντρωση και παρουσίαση των διεργασιών τέλους χρήσης. Σκοπός της εργασίας αυτής είναι να προσφέρει τις απαραίτητες γνώσεις για την απογραφή και αποτίμηση της περιουσίας της επιχείρησης στο τέλος της χρήσης καθώς επίσης και για τη διάθεση κερδών, δηλαδή για το σύνολο των λογιστικών εργασιών τέλους χρήσεως των επιχειρήσεων. Εξετάζονται οι εργασίες τέλους χρήσης, με παράθεση όλων των σχετικών νομοθετημάτων που αφορούν τις ανώνυμες εταιρείες (ν.4545, ΕΛΠ, ΚΦΕ κλπ) και επιχειρείται η άρτια παρουσίαση των λογιστικών εγγραφών για τη διεργασία του κλεισίματος ισολογισμού. Για λόγους εύληπτης απεικόνισης, οι λογιστικές εγγραφές θα παρουσιάζονται τόσο σύμφωνα με το παράρτημα των ελληνικών λογιστικών προτύπων, όσο και με τους κωδικούς του ελληνικού γενικού λογιστικού σχεδίου.

## Πίνακας Ι εχομένων

### Κεφάλαιο 1 - Εισαγωγή

1.1 Εισαγωγή .....	σελ. 1
1.2 Σκοπός εργασίας.....	σελ. 2
1.3 Ερευνητικά ερωτήματα.....	σελ. 3
1.4 Δομή εργασίας.....	σελ. 3

### Κεφάλαιο 2 – Επισκόπηση βιβλιογραφίας

2.1 Επισκόπηση βιβλιογραφίας.....	σελ. 4
-----------------------------------	--------

### Κεφάλαιο 3- Λογιστικό και νομοθετικό πλαίσιο των α.ε.

3.1 Νομοθετική Πρόβλεψη.....	σελ.
93.2 Λογιστική της Ανώνυμης Εταιρείας.....	σελ.
9 3.3 Κέρδη/ζημίες.....	σελ.
18 3.4 Τα αποθεματικά.....	σελ.
19	

### Κεφάλαιο 4–Διανομή αποτελεσμάτων

4.1 Εισαγωγή.....	σελ. 21
4.2 Μεταφορά Ζημιών.....	σελ. 21
4.3 Ημερομηνία Αναγνώρισης.....	σελ. 21
4.4 Αμοιβές από τα Κέρδη Χρήσης.....	σελ.
214.5 Αμοιβές Μελών Δ.Σ. από τα Κέρδη της Χρήσης.....	σελ.
24	
4.6 Αμοιβές από τα Κέρδη στο Προσωπικό.....	σελ. 26
4.7 Πίνακας Διάθεσης/Διανομής Κερδών.....	σελ. 26

### Κεφάλαιο 5 - Διαδικασία κλεισίματος ισολογισμού

5.1 Βήματα.....	σελ. 29
-----------------	---------

### Κεφάλαιο 6 - Φορολογία εταιρειών

6.1 Εγγραφές Φόρου Εισοδήματος – Κλίμακες Φόρου.....	σελ. 39
6.2 Έκπτωση από Εφ' άπαξ Πληρωμή του Φόρου Εισοδήματος.....	σελ.
416.3 Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος.....	σελ.
426.4 Τέλος διαφήμισης υπέρ δήμων και κοινοτήτων.....	σελ.
436.5 Εισφορά 2% υπέρ ΕΔΟΕΑΠ.....	σελ.
44	

### Κεφάλαιο 7 - Απογραφή – Επιμέτρηση (αποτίμηση) εμπορευμάτων

7.1 Λογιστικά Αρχεία (αρ. 4 ΕΛΠ).....	σελ. 47
7.2 Έννοια Αποθεμάτων.....	σελ. 47
7.3 Χρόνος Απογραφής.....	σελ. 48
7.4 Αρχική Αναγνώριση - Κόστος Κτήσης Αποθεμάτων.....	σελ. 48
7.5 Επιμέτρηση.....	σελ. 49

7.6 Απαλλαγή από την Υποχρέωση Απογραφής.....σελ. 51
7.7 Μέθοδος Επιμέτρησης (Αποτίμησης).....σελ. 51

## Κεφάλαιο 8 - Προβλέψεις

8.1 Έννοια.....σελ. 53
8.2 Πρόβλεψη Αποζημίωσης Προσωπικού.....σελ. 53

## Κεφάλαιο 9 - συμπεράσματα – προτάσεις για μελλοντική ερευνά

9.1 Συμπεράσματα – προτάσεις.....σελ. 56
Βιβλιογραφία .....σελ. 58
Κατάλογος επεξήγησης συντομογραφιών .....σελ. 61
Παράρτημα .....σελ. 62

## Κατάλογος Πινάκων

Πίνακας υπ. αρ. 1 κατηγορίες οντοτήτων

Πίνακας υπ. αρ. 2 υπολογισμός μ.ο. προσωπικού

Πίνακας υπ. αρ. 3 Οικονομικές καταστάσεις ανά κατηγορία οντότητας

Πίνακας υπ. αρ. 4 Κριτήρια κατάταξης ομίλων

Πίνακας υπ. αρ. 5 Προθεσμίες παρακράτησης(Α. 1100/2019)

Πίνακας υπ. αρ. 6Κλίμακα Φόρου Εισοδήματος

Πίνακας υπ. αρ. 7Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος

Πίνακας υπ. αρ. 8 Τέλος επιτηδεύματος

Πίνακας υπ. αρ. 9Προθεσμίες Φορολογικής Δήλωσης

Πίνακας υπ. αρ. 10 Εκπιπόμενες δαπάνεςβάσει αποφάσεων ΔΕΔ που αφορούν έξοδα (ομάδα 6 των ΕΛΠ)

Πίνακας υπ. αρ. 11 Διαφημίσεις που απαιτούν τέλος διαφήμισης

Πίνακας υπ. αρ. 12 Διαφημίσεις που απαιτούν τέλος διαφήμισης

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

### 1.1 Εισαγωγή

Μετά τη παρέλευση σχεδόν εκατό χρόνων από την εισαγωγή του ν. 2190/1920, οι διατάξεις του σημερινού νόμου (4548/2018), παρόλο των προσπαθειών καλυτέρευσης, εξακολουθούν να διατηρούν τις αρχικές τους διατάξεις: χαοτικά διευθετημένες, χωρίς κάποιο σύστημα, στερούμενες λογικής συνοχής (για παράδειγμα, ορισμένες διατάξεις για τα ομολογιακά δάνεια προηγούνται εκείνων για την ίδρυση εταιρείας, άλλες για τη σύσταση εταιρείας) (αιτιολογική έκθεση ν. 4548/2018). Παράλληλα, εντός της προηγούμενης δεκαετίας, ανέκυψε σημαντική αναθεώρηση της φορολογικής νομοθεσίας. Επήλθαν απλοποιήσεις στα βασικά φορολογικά νομοθετήματα με την εισαγωγή του ν. 4308 περί τα ΕΛΠ, που κατήργησαν τον ΚΦΑΣ και ο οποίος είχε καταργήσει με τη σειρά του τον ΚΒΣ. Οι ρυθμίσεις του νέου ΚΦΕ που αντικατέστησε το παλαιότερο ν. 2238/1994, αποσκοπούν στην αλλαγή του φορολογικού μας συστήματος με απότοκο ένα δίκαιο και ισόνομο φορολογικό πλαίσιο, που θα συμπράττει στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής. Ο ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα)(εφεξής ΕΛΠ) έχει ως άξονα την απλοποίηση των κανόνων των συναλλαγών και των λογιστικών πρακτικών. Σύμφωνα με τις διεθνείς επιταγές, προκειμένου να κατηγοριοποιηθούν οι υποχρεώσεις των οντοτήτων ανάλογα με το μέγεθός τους, έχει δημιουργηθεί ένα νομικό-λογιστικό πλαίσιο που περιλαμβάνει όλα τα άτομα που ασχολούνται με εμπορικές δραστηριότητες.

Εργασίες τέλους χρήσης ή κλεισίματος ισολογισμού, νοείται το σύνολο των διαδικασιών που έχουν σχεδιαστεί, για να καταδεικνύουν την οικονομική θέση μιας εταιρείας σε μια δεδομένη στιγμή και τη επιμέτρηση των αποτελεσμάτων της μονάδας για μια ορισμένη περίοδο, συνήθως για ένα έτος. Η θέση μιας οντότητας αποτυπώνεται μέσω του ισολογισμού της, ενώ κέρδος ή η ζημία στη κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Η εργασία κλεισίματος ισολογισμού είναι πολύπλοκη και απαιτεί γνώσεις από ένα ευρύ πλέγμα φορολογικής (ΕΛΠ, ΚΦΕ κ.λ.π.) και εταιρικής νομοθεσίας (ν.4548/2018 για Α.Ε.), αφού κατόπιν αυτής καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις. Η τελική ημερομηνία καταμέτρησης αυτών των δεδομένων είναι συνήθως 31/12 έκαστου έτους,. Η διαδικασία κλεισίματος του ισολογισμού για μια ανώνυμη εταιρεία μπορεί να διαρκεί από τη περίοδο

λήξης του περασμένου έτους μέχρι την ολοκλήρωση των φορολογικών και λογιστικών υποχρεώσεων της οντότητας (φορολογική δήλωση, κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων). Οι κύριες εργασίες κλεισίματος είναι η απογραφή, οι εγγραφές αποτελεσμάτων, η κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων και η έγκριση τους και υποβολή τους στο ΓΕΜΗ κλπ.

## **1.2 Σκοπός εργασίας**

Σκοπός της εργασίας αυτής είναι να προσφέρει σε οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο για θέματα της λογιστικής των επιχειρήσεων, τις απαραίτητες γνώσεις για την απογραφή και αποτίμηση της περιουσίας της επιχείρησης στο τέλος της χρήσης καθώς επίσης και για τη διάθεση κερδών, δηλαδή για το σύνολο των λογιστικών εργασιών τέλους χρήσεως των επιχειρήσεων. Ωστόσο, από την εισαγωγή του ν. 4548, δεν υπάρχει ένα επαρκές κείμενο που να καλύπτει το έργο που πραγματεύεται η παρούσα εργασία. Κύριο αντικείμενο της συνιστά η ανάλυση των αρ. 158 επ. του νόμου 4548/2018 και των εγγραφών προσαρμογής για την εξεύρεση του αποτελέσματος. Για την πληρέστερη κατανόηση, επιχειρείται διαγραμματική απεικόνιση των εγγραφών τέλους χρήσης.

Αφορμή της παρούσας, υπήρξε η ανάγκη κατάρτισης ενός συγκεντρωτικού κειμένου με το σύνολο της μέχρι τώρα νομοθεσίας που προσφάτως τροποποιήθηκε και ισχύει, για την εύλογη ολοκλήρωση των εγγραφών προσαρμογών, προσδιορισμού του αποτελέσματος και φορολογικών υποχρεώσεων που πρέπει να διενεργηθούν πριν την υποβολή της φορολογικής δήλωσης και την υποβολή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο.

Για τη αρτιότερη κατανόηση, στα παραδείγματα των εγγραφών της παρούσας πτυχιακής όσες βρίσκονται στα αριστερά χρεώνονται και όσες είναι στα δεξιά πιστώνονται. Οι λογαριασμοί είναι αυτοί, όπως τους κατονομάζουν τα Ε.Λ.Π. ενώ σε παρένθεση είναι βάσει του Ε.Γ.Λ.Σ.

### **1.3 Ερευνητικά ερωτήματα**

Τα ερευνητικά ερωτήματα που θα απαντηθούν στην παρούσα εργασία, απαρτίζονται από την μέχρι της έκδοσης της εργασίας, προβλεπόμενη από τα νομοθετήματα διαδικασία των λογιστικών εγγραφών, που οφείλει η διοίκηση, ο εσωτερικός και ο εξωτερικός λογιστής καθώς και οι νόμιμοι ελεγκτές να γνωρίζουν. Για τη πληρέστερη κατανόηση των εργασιών τέλους χρήσης, που αφορά τις Α.Ε. θα επιχειρηθεί ανάλυση:

- των άρθρων 158 επ. του ν. 4548/2018 που αφορούν τη διανομή κερδών, καθώς και των λογιστικών τους εγγραφών.
- γενικά περί των ΕΛΠ απαιτούμενων γνώσεων που αφορούν και τις Α.Ε.
- των εγγραφών προσαρμογής και αποτελέσματος κατά τα Ε.Λ.Π.
- των λοιπών νομοθετημάτων που απαιτείται ο λογιστής να γνωρίζει προκειμένου, κατόπιν τήρησης αυτών των νομοθετημάτων, να είναι σε θέση να καταρτίσει τις οικονομικές καταστάσεις.

### **1.4 Δομή εργασίας**

Κατόπιν της εισαγωγικής περιγραφής της εργασίας και της βιβλιογραφικής ανασκόπησης, η παρούσα εργασία συνίσταται σε 11 κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο αναλύονται οι βασικές πηγές που λαμβάνονται από τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα ( ν. 4308/2014) και από τον ν.4548/2018, στο οποίο συγκεντρώνονται οι απαραίτητες προπαρασκευαστικές γνώσεις για την εισαγωγή στις εργασίες κλεισίματος. Στο δεύτερο κεφάλαιο περιγράφονται οι εγγραφές διανομής κέρδους, οι οποίες απορρέουν από τα άρθρα 158 επ. του ν. 4548/2018. Στο τρίτο κεφάλαιο, παρουσιάζονται συνοπτικά αλλά και περιγραφικά οι εγγραφές τέλους χρήσης για το προσδιορισμό του αποτελέσματος, τόσο με λογαριασμούς των ΕΛΠ, όσο και του ΕΓΛΣ. Στα κεφάλαια τέσσερα έως έντεκα, αναγορεύονται οι λοιπές πληροφορίες βάσει νομοθεσίας που οφείλει ο λογιστής να γνωρίζει, για την σύνταξη των εργασιών τέλους χρήσης.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

### **ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ**

#### **2.1 Επισκόπηση Βιβλιογραφίας**

Για την εκπόνηση της πτυχιακής λήφθηκαν υπόψη οι τελευταίες εκδόσεις και δημοσιεύσεις στο διαδίκτυο που περιλαμβάνουν τον πρόσφατα αναθεωρημένο νόμο για τις Α.Ε.(4548/2018), τις τελευταίες διοικητικές θέσεις της φορολογικής διοίκησης, της νομολογίας των ελληνικών δικαστηρίων και των αποφάσεων του Σώματος Λογιστικής Τυποποίησης και ελέγχου.

Με το νέο νόμο εισάχθηκε, εκτός των άλλων, και νέα ορολογία και σε ένα βαθμό, αντικαταστάθηκαν όροι που στο παρελθόν είχαν χρησιμοποιηθεί, στο πλαίσιο της παραδοσιακής Λογιστικής. Έτσι, πλέον κάθε οργανωμένη επιχείρηση αποκαλείται οντότητα. Σε αυτό το κεφάλαιο γίνεται ανάλυση των κεφαλαίων του Ν. 4308/2014. Καθορίζεται το πεδίο εφαρμογής του νόμου, καθώς και η ένταξη των οντοτήτων, με βάση το μέγεθός τους, σε κατηγορίες. Επίσης, ορίζεται ο τρόπος με τον οποίο η οντότητα διασφαλίζει την αξιοπιστία του λογιστικού της συστήματος με κατάλληλες δικλίδες. Προσεγγίζεται ο τρόπος με τον οποίο καταχωρούνται οι συναλλαγές στα λογιστικά αρχεία καθώς και ο χρόνος ενημέρωσης και διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων. Επιπλέον, καταγράφονται τα παραστατικά πωλήσεων. (Καραμάνης Κ., 2015)

Τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα (ΕΛΠ) βασίζονται κυρίως στον κωδικοποιημένο νόμο κ.ν. 2190 περί ανωνύμων εταιρειών, στα λογιστικά πρότυπα που εκδίδονται από το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, στις διερμηνείες του Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής (ΕΣΛ) και στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο Σύμφωνα με μελέτη της SOL Ernst & Young, υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και των Είσι.

Με βάση τα ΕΛΠ, διαφορές μπορεί να προκύψουν όταν:

- Εξαιρούνται επίσης ορισμένες θυγατρικές των οποίων οι δραστηριότητες διαφέρουν σημαντικά από εκείνες των άλλων εταιρειών του ομίλου.



- Το κριτήριο για τη διάκριση μεταξύ συγχωνεύσεων και εξαγορών σε σχέση με τις συνενώσεις επιχειρήσεων βασίζεται στη νομική μορφή και όχι στο κατά πόσον μπορεί να προσδιοριστεί ο αποκτών.
- Τα κέρδη από συναλλαγματικές διαφορές αναγνωρίζονται ως αναβαλλόμενα έσοδα και όχι ως κέρδη ή ζημίες μέχρι την οριστική τακτοποίηση του σχετικού περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης.
- Οι συναλλαγματικές ζημίες από δάνεια που λαμβάνονται για την απόκτηση ενσώματων περιουσιακών στοιχείων κεφαλαιοποιούνται και αποσβένονται κατά τη διάρκεια της περιόδου αποπληρωμής του δανείου.
- Τα εμπορεύσιμα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, τα διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τα παράγωγα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία δεν αποτιμώνται στην πραγματική τους αξία.
- Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και τα παράγωγα που κατέχονται για εμπορικούς σκοπούς δεν πρέπει να αποτιμώνται στην πραγματική τους αξία.
- Τα έξοδα εκκίνησης, τα έξοδα αρχικής εγκατάστασης και τα έξοδα έρευνας μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν.
- Η υπεραξία μπορεί να αποσβεστεί απευθείας έναντι των ιδίων κεφαλαίων.
- Οι αξίες γης και ακινήτων αναπροσαρμόζονται περιοδικά (κάθε τέσσερα χρόνια) με βάση θεσμοθετημένους συντελεστές και όχι πραγματικές αξίες.
- Τα αποθέματα αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ του κόστους κτήσης, της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας ή του κόστους αντικατάστασης.
- Η αξία των επενδύσεων σε ακίνητα επανεκτιμάται και αποσβένεται τακτικά (κάθε τέσσερα έτη).
- Ο όρος "έκτακτα και μη επαναλαμβανόμενα κέρδη και ζημίες" είναι πολύ ευρύς και περιλαμβάνει κέρδη και ζημίες από την πώληση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, αχρησιμοποίητες προβλέψεις και συναλλαγματικά κέρδη και ζημίες.
- Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις δεν κεφαλαιοποιούνται.
- Οι δαπάνες και τα έσοδα από κατασκευαστικά έργα με περίοδο κατασκευής μεγαλύτερη του ενός έτους συνήθως δεν λογιστικοποιούνται με τη μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης.
- Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία εάν δεν υπάρχει επίσημη υποχρέωση κατά την ημερομηνία αναφοράς του ισολογισμού.
- Γενικά, οι προβλέψεις δεν υπολογίζονται με βάση την καθαρή παρούσα αξία.

- Οι προτάσεις μερισμάτων αναγνωρίζονται ως υποχρέωση πριν εγκριθούν από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων.
- Τα χρηματοπιστωτικά μέσα του εκδότη λογιστικοποιούνται σύμφωνα με τη νομική τους μορφή, ενώ τα σύνθετα χρηματοπιστωτικά μέσα δεν ταξινομούνται ως υποχρεώσεις ή καθαρά περιουσιακά στοιχεία.
- Η ίδια κλίμακα εφαρμόζεται στα ίδια στοιχεία ενεργητικού και παθητικού.

Η υπογραφή του Μνημονίου Συνεννόησης έθεσε την Ελλάδα υπό τον έλεγχο του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου (ΔΝΤ), γεγονός που ενίσχυσε την ανάγκη για ένα σύγχρονο λογιστικό σύστημα. Το χαοτικό λογιστικό και νομικό πλαίσιο καθιστούσε το έργο των ελεγκτών πολύ δύσκολο. Ως αποτέλεσμα, αποφασίστηκε να εξαλειφθεί η πολυνομία που υπήρχε στο ελληνικό λογιστικό σύστημα και να εναρμονιστεί με τη διεθνή πρακτική με την υιοθέτηση ενός νόμου που θα ενοποιούσε όλους τους λογιστικούς κανόνες και πρακτικές. Το τελικό κείμενο του νόμου για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα εκπονήθηκε μετά την έκδοση μιας σειράς νόμων και κοινοποιήσεων. Η εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων και η μετάβαση από το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο έχει γίνει αποδεκτή αλλά και επικριθεί έντονα.

Σύμφωνα με τον Καραμάνη (2015), τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα καταργούν τους κανονισμούς και τους νόμους για να εξαλείψουν την πολυνομία που κυριαρχούσε στο ελληνικό λογιστικό σύστημα και, κυρίως, για να διευκολύνουν την αγορά. Επιπλέον, ο νόμος παρέχει σημαντική απλούστευση για τις εταιρείες που τηρούν απλά λογιστικά βιβλία χωρίς να δημιουργούν σύγχυση στην υποβολή εκθέσεων. Ο νόμος σημειώνει επίσης ότι, δεδομένου ότι ισχύει από το 2015, οι εταιρείες είχαν αρκετό χρόνο για να προσαρμοστούν στα νέα δεδομένα. Ο νόμος για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα θα μειώσει το λειτουργικό κόστος των εταιρειών και ταυτόχρονα θα ανεβάσει το επίπεδο του λογιστικού επαγγέλματος. Επιπλέον, οι οικονομικές καταστάσεις θα συντάσσονται σε μια γλώσσα που θα είναι κατανοητή παγκοσμίως. Ο νόμος αναφέρει επίσης ότι οι κύριοι στόχοι του είναι να διασφαλίσει την ευελιξία του λογιστικού συστήματος ανάλογα με το μέγεθος της επιχείρησης, καθώς και να αυξήσει τη διαφάνεια και την αξιοπιστία της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης. Τέλος, ο νόμος τονίζει ότι η λογιστική μεταρρύθμιση δεν είναι ένας νόμος που αποσκοπεί στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, αλλά στην παροχή ενός πλαισίου για τις εταιρείες ώστε να βοηθούν τις φορολογικές αρχές στο έργο τους.

Σύμφωνα με τον Βρουστούρη (2015), η εισαγωγή των ελληνικών λογιστικών προτύπων θα προσελκύσει επενδύσεις. Ο νόμος επιτρέπει στους μεγάλους επιχειρηματικούς ομίλους να εφαρμόσουν ανέξοδα τα δικά τους λογιστικά πρότυπα ή να προσαρμοστούν στα νέα ελληνικά πρότυπα, καθιστώντας την ελληνική επικράτεια ελκυστική για επενδύσεις.

Σύμφωνα με τον Markazos (2016), το ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είναι σήμερα 35 ετών και έχει ξεπερασμένους λογιστικούς κανόνες. Ως εκ τούτου, ο εκσυγχρονισμός του λογιστικού συστήματος ήταν άκρως απαραίτητος. Η κατάργηση του Κώδικα Φορολογικής Λογιστικής (Κ.Φ.Α.Σ.) και του προηγούμενου νόμου, του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), είναι μία από τις σημαντικότερες μεταρρυθμίσεις που εισήγαγε ο νόμος 43082/2014. Αυτοί οι δύο νόμοι καθόρισαν τα βιβλία και τα στοιχεία που πρέπει να τηρούν όλες οι επιχειρήσεις, καθώς και τους κανόνες τήρησής τους, γεγονός που έκανε πιο περίπλοκη τη δουλειά του λογιστή και της οικονομίας στο σύνολό της. Η διοίκηση της εταιρείας έγινε η μόνη οντότητα που είχε το δικαίωμα να λαμβάνει αποφάσεις. Το κείμενο των ελληνικών προτύπων θεωρείται ότι έχει το σημαντικό πλεονέκτημα ότι ενσωματώνει όλους τους λογιστικούς κανόνες και αρχές σε ένα κείμενο, αντιμετωπίζοντας έτσι την κοινή πολυνομία. Τέλος, εκτιμούν ότι οι ξένες επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιήσουν το λογιστικό σύστημα της χώρας τους για να προσελκύσουν επενδύσεις.

Οι Δαλιάνης και Δεληγιάννης (2014) αξιολογούν τον Κώδικα Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ως ένα σημαντικό μεταρρυθμιστικό βήμα. Υποστηρίζουν ότι η κατάργηση του Κώδικα Φορολογικής Λογιστικής (Κ.Φ.Α.Σ.) έχει απλοποιήσει τις διαδικασίες τιμολόγησης και συναλλαγών. Ταυτόχρονα, η μεταρρύθμιση των λογιστικών προτύπων έχει εναρμονίσει την ελληνική νομοθεσία με τα διεθνή πρότυπα. Το πλεονέκτημα είναι ότι δεν υπάρχει ανάγκη αλλαγής των λογιστικών σχεδίων, υποστηρίζοντας ότι τα προτεινόμενα λογιστικά σχέδια είναι οικονομικά και ευέλικτα. Το σημαντικότερο πλεονέκτημα της χρήσης των ελληνικών λογιστικών προτύπων, υποστηρίζουν, είναι ότι οι επιχειρήσεις μπορούν να αποτιμηθούν στην εύλογη αξία. Άλλα πλεονεκτήματα είναι η ακριβέστερη και πιο αξιόπιστη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, το χαμηλότερο κόστος αναφοράς εντός του ομίλου και η δυνατότητα προσέλκυσης ξένων κεφαλαίων. Τέλος, υποστηρίζουν ότι τα ελληνικά Γ.Λ.Π. προωθούν τον υγιή ανταγωνισμό επιτρέποντας ακριβέστερη χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Ωστόσο, υπάρχουν ορισμένες αρνητικές κριτικές για τη νέα νομοθεσία. Για να προχωρήσει, απαιτήθηκαν (και δαπανήθηκαν) αλλαγές στα λογιστικά προγράμματα των

εταιρειών και των λογιστικών γραφείων, καθώς και δαπάνες για την εκπαίδευση των εργαζομένων.

Σύμφωνα με τον Γρηγοράκο (2013), τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα αποτελούν μια προσπάθεια αντικατάστασης της υφιστάμενης λογιστικής τυποποίησης με ένα λογιστικό σύστημα παρόμοιο με τα διεθνή πρότυπα. Η επιτροπή που συγκροτήθηκε για τη σύνταξη της εν λόγω νομοθεσίας αποτελείται από ακαδημαϊκούς και όχι από εκπροσώπους λογιστικών οργανώσεων που γνωρίζουν τη λογιστική πραγματικότητα. Υποστηρίζει επίσης ότι μόνο λίγες χώρες της ΕΕ απαιτούν από τις μη εισηγμένες εταιρείες να συμμορφώνονται με τα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Οι εταιρείες, τόσο οι ιδιωτικές όσο και οι δημόσιες, βασίζονται στις λογιστικές τους διαδικασίες σε ένα κοινό λογιστικό σύστημα. Η εφαρμογή του νέου νόμου θα οδηγήσει σε σημαντική αναστάτωση των λογιστικών τους πρακτικών.

Ο Φίλιος Β. (2016) υποστηρίζει ότι ορισμένοι πιστεύουν ότι η ακύρωση των σχεδίων του κλάδου είναι λάθος. Είναι κοινή πεποίθηση ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις έχουν αναπτύξει την απαραίτητη αυτοματοποίηση στο πλαίσιο προηγούμενων σχεδίων. Επιπλέον, δεν υπάρχει ένα ενιαίο λογιστικό σχέδιο που να μπορεί να καλύψει τις ανάγκες όλων των κλάδων και μεγεθών. Ένα τεχνικό ζήτημα είναι ο χρόνος χρέωσης των υπηρεσιών, ο οποίος βασίζεται σαφώς σε αυθαίρετες αποφάσεις. Τελικά, οι χρονικοί περιορισμοί στην παροχή υπηρεσιών αποτελούσαν πάντα ένα ζήτημα.

Κατά τη Jonick C. (2017) οι διορθωτικές εγγραφές είναι ειδικές εγγραφές που γίνονται ακριβώς πριν από την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων και προετοιμάζονται στο τέλος του μήνα ή/και του έτους. Φέρνουν τις ισορροπίες ορισμένων λογαριασμών, εάν δεν είναι οι ήδη τρέχοντες για να αντιστοιχούν σωστά τα έσοδα και έξοδα. Εξάλλου, σύμφωνα με τους B. Elliott και J. Elliott (2009) απαιτούνται προσαρμοστικές εγγραφές στο τέλος κάθε οικονομικής περιόδου για ευθυγραμμιστούντα έσοδα και τα έξοδα στη «σωστή» περίοδο λόγω της αντιστοιχισαρχή στη λογιστική (δεδουλευμένου). Τέλος, όπως τονίζει ο D. Annand (2018), η χρηματοοικονομική λογιστική στοχεύει στην εύρεση των αποτελεσμάτων της λογιστικής χρήσης με τη μορφή λογαριασμού αποτελεσμάτων και ζημιών.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΑΙ ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟΤΩΝΑ.Ε.

#### 3.1 Νομοθετική Πρόβλεψη

Η ανώνυμη εταιρία υπόκειντο στις διατάξεις των άρθρων 29επ. του ΕΝ και έπειτα, από το νόμο 2190/1920. Με την εισαγωγή του ν. 4548/2018 «Αναμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιριών», καταργήθηκε ο κ.ν. 2190/1920, και εναρμονίστηκε το ελληνικό δίκαιο προς τις διατάξεις της οδηγίας 2017/1132/ΕΕ. Εκτός της γενικής εφαρμογής του ν. 4548/2018 πολλές μορφές Α.Ε., αναλόγως με την το αντικείμενο της δραστηριότητάς τους, ρυθμίζονται από ειδικότερα νομοθετήματα. Ειδικές διατάξεις υφίστανται για τις τράπεζες, τις εταιρίες ασφαλίσεων, για τις αθλητικές Α.Ε., για τις εταιρίες factoring, για τις εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης και πολλές που αναφέρονται στον άνω νόμο (αρ. 182 παρ. 1 ν. 4548/2018). Ωστόσο, ο ν. 4548/2018, τυγχάνει εφαρμογής και στις προαναφερθείσες εταιρίες, εφόσον κάθε περισσότερο ειδικός νόμος έχει κενά ή παραπέμπει σ' αυτόν.

#### 3.2 Λογιστική της Ανώνυμης Εταιρείας

Οι Α.Ε. ως και οι περισσότερες εταιρείες εμπίπτουν στη νομική εμβέλεια των ρυθμίσεων των λογιστικών προτύπων που εισήχθησαν με τον ν. 4308/2018 (εφεξής ΕΛΠ). Επομένως η λογιστική τήρηση των βιβλίων της Α.Ε., τα παραστατικά που απαιτούνται για τις λογιστικές συναλλαγές της και η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων της, περιγράφονται στο προεκτεθέντα νόμο. Για τη πληρέστερη κατανόηση των ΕΛΠ έχουν εκδοθεί η Λογιστική Οδηγία εφαρμογής των ΕΛΠ, η ΠΟΛ. 1003/2014 και πλείονες αποφάσεις της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου. Τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου της Α.Ε. οφείλουν:

(α) να τηρούν τα προβλεπόμενα αρχεία, βιβλία και στοιχεία (ΕΛΠ Κεφάλαιο 2, ΠΟΛ.1003/2014)

(β) να εξασφαλίζουν πως οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, η έκθεση διαχείρισης, η έκθεση αποδοχών και οι λοιπές προβλεπόμενες εκθέσεις συντάσσονται και δημοσιεύονται, σύμφωνα με τα ΕΛΠ και, κατά περίπτωση, με βάση τα ΔΛΠ, εφόσον αυτά δεν αντιτίθενται στον ν. 4308/14.Ειδικότερα, αναλύονται κατωτέρω το λογιστικό σύστημα, τα αρχεία και οι οικονομικές καταστάσεις που οφείλει να τηρεί η διοίκηση.

### **3.2.1 Λογιστικό σύστημα – Βασικά λογιστικά αρχεία**

Το λογιστικό σύστημα περιλαμβάνει τα «Λογιστικά αρχεία» για την υποβολή στο ΓΕΜΗ των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (αρ. 3 ΕΛΠ). Τα λογιστικά αρχεία αποτελούνται από τα τηρούμενα «λογιστικά βιβλία» και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά) (Λογ.οδ. 3.1.1). Τα αρχεία, μάλιστα, αυτά είναι υποχρεωμένα να τηρεί κάθε ΑΕ, ακόμα κι αν συντάσσει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις, προαιρετικά ή υποχρεωτικά, με βάση τα ΔΠΧΑ (=Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς) (αρ. 1 παρ. 6 ΕΛΠ). Τηρείται υποχρεωτικά: i. Ημερολόγιο ii. Αναλυτικό καθολικό iii. Ισοζύγιο (αρ. 3 παρ. 10 ΕΛΠ). Τα <<άλλα>> λογιστικά αρχεία αναγορεύονται ρητά και κατηγοριοποιούνται στο αρ. 4 ΕΛΠ. Τέλος, αναφέρεται πως υπαίτιος της τήρησης του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, την πληροφόρηση και την παροχή βοήθειας στον έλεγχο από τα αρμόδια όργανα, έχει το ΔΣ της ΑΕ.

### **3.2.2 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις**

Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ως πράξη διαχείρισης (διοίκησης) της εταιρίας, ανήκει στην αρμοδιότητα του ΔΣ (αρ. 96,145,146 ν. 4548/2018, αρ. 5 ΕΛΠ). Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις βασίζονται στην απογραφές της εταιρικής περιουσίας, που διενεργείται κατά την έναρξη της λειτουργίας της εταιρίας και στο τέλος της εταιρικής χρήσεως (αρ. 145 ν.4548/2018). Ως εταιρική χρήση εννοείται η λειτουργία της εταιρίας επί ένα το πολύ δωδεκάμηνο ή για καθορισμένο στο καταστατικό μικρότερο χρονικό διάστημα (αρ. 146 παρ. 2).

Οι καταστάσεις, αφού καταρτιστούν φέρονται, στη συνέχεια, προς έγκριση στο ΔΣ. Κατόπιν της έγκρισης από το ΔΣ, υπογράφονται από τον πρόεδρο του ΔΣ ή τον αναπληρωτή του, από τον διευθύνοντα, και από τον λογιστή (πιστοποιημένο από το Οικονομικό

Επιμελητήριο, ο οποίος θα τυγχάνει κάτοχος άδειας Α΄ τάξης) (αρ. 147 παρ. 1 ν. 4548/2018, αρ. 5 παρ. 4 ΕΛΠ). Αν οι υπογράφωντες έχουν αντιρρήσεις νομιμότητας τις εκθέτουν στη ΓΣ (αρ. 147 παρ. 2 ν. 4548/2018).

Το ΔΣ ενημερώνει τους μετόχους για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις 10 ημέρες πριν από την τακτική ΓΣ ( αρ. 123 ν. 4548/2018).

Στην τακτική ΓΣ συμμετέχουν οι ελεγκτές, που παρέχουν πληροφορίες, για τον έλεγχο που πραγματοποίησαν (αρ. 2 παρ.Α, ν. 4336/2015). Η ΓΣ εγκρίνει ή δεν εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις βάσει των ποσοστών απαρτίας και πλειοψηφίας (αρ 117 παρ. 1, περ. δ΄, και 130 ν. 4548/2018).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται βάσει του νόμου 4308/2014 περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ), είτε των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς» (ΔΠΧΑ). Πάντως, όσες συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους, με βάση τα ΔΠΧΑ, εφαρμόζουν μόνον τα άρθρα 3 έως και 15 και την παρ. 32 του άρθρου 29 του ν. 4308 (αρ. 1 παρ. 6 ΕΛΠ). Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις απαρτίζονται από: (α) Ο Ισολογισμός (αλλιώς, Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης) (β) Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων (γ) Η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (δ) Η Κατάσταση Χρηματοροών (ε) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Εάν μια επιχείρηση υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει το όριο μεγέθους που καθορίζεται στον παρακάτω πίνακα για δύο συνεχόμενα έτη, εντάσσεται ή μεταφέρεται σε μια κατηγορία μεγέθους. (Λογ. οδ. 2.3). Αναφέρεται, πως το κριτήριο για την ένταξη των οντοτήτων της παρ. 2(γ) του αρ. 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων, συντελεί ο κύκλος εργασιών, με όριο τις 1.500.000 ευρώ, για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους. Περισσότερα, για το προλεχθέν ζήτημα θα αναλυθούν σε επόμενο κεφάλαιο.

*Πίνακας υπ. αρ. 1 – κατηγορίες οντοτήτων*

Κατηγορίες οντοτήτων	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο ενεργητικού (ευρώ)	Καθαρός κύκλος εργασιών (ευρώ)
Πολύ μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	≤ 1.500.000
Μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ, (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	-	-	> 1.500.000
Πολύ μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 10	≤ 350.000	≤ 700.000
Μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 50	≤ 4.000.000	≤ 8.000.000
Μεσαίες (όλες)	≤ 250	≤ 20.000.000	≤ 40.000.000
Μεγάλες (όλες)	> 250	> 20.000.000	> 40.000.000

Για τον υπολογισμό του μ.ο. προσωπικού συμπεριλαμβάνονται (Λογ. οδ. άρθρο 2): 1. έχοντες εξαρτημένη εργασία αλλά και τα πρόσωπα που εργάζονται με σχέση εργασίας που ανακύπτει ως τέτοια 2. αμειβόμενοι με δελτίο παροχής υπηρεσιών 3. δανειζόμενο προσωπικό 4. ιδιοκτήτες, εφόσον εργάζονται στην επιχείρηση και λαμβάνουν αμοιβή από αυτή. Δεν συμπεριλαμβάνονται όσοι εκπονούν την πρακτική τους άσκηση, όπως και όσοι έχουν τεθεί σε γονική άδεια. Όταν ο μ.ο. υπερβαίνει το 0,5 στρογγυλοποιούνται άνωθεν και όταν είναι μικρότερος από 0,5 προς τα κάτω.

Ακολουθεί παράδειγμα υπολογισμού του μ.ο. προσωπικού:

*Πίνακας υπ. αρ. 2- υπολογισμός μ.ο. προσωπικού*

	Εργαζόμενοι	Μήνες απασχόλησης	Τύπος	Μέσος όρος εργαζομένων
Με πλήρη απασχόληση	5	12	5*(12/12)	5
Εποχιακή πλήρης απασχόληση 5 μηνών	2	5	2*(5/12)	0,83
Μερική απασχόληση τριών ωρών ημερησίως όλες τις εργάσιμες ημέρες του χρόνου	7	12	[7*(12/12)]*(3/8)	2,63
Μηχανικός με πλήρη απασχόληση αμειβόμενος με Τιμολόγιο	1	12	1	1
<b>Σύνολο εργαζομένων</b>				<b>9,46 = 9</b>

Η κατάταξη των εταιρειών στις κατηγορίες που προαναφέρθηκαν, έχει σημασία για το είδος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που οφείλει να καταρτίσει. Αναλόγως του μεγέθους της οντότητας, ενέχεται υποχρέωση για περισσότερο πολύπλοκες οικονομικές καταστάσεις που προβλέπονται στο παράρτημα των ΕΛΠ. Ακολουθεί επεξηγηματικός πίνακας (Λογ. οδ. 16.3.1).



Πίνακας υπ. αρ. 3 – Οικονομικές καταστάσεις ανά κατηγορία οντότητας

	Πολύ μικρές		Μικρές	Μεσαίες	Μεγάλες
	άρθρο 1 παρ. 2.γ	άρθρο 1 παρ. 2.α & 2.β			
Κατάσταση αποτελεσμάτων	✓	✓	✓	✓	✓
Προσάρτημα ή Σημειώσεις	✓	✓	✓	✓	✓
Ισολογισμός		✓	✓	✓	✓
Κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης				✓	✓
Κατάσταση χρηματοροών					✓

Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις – αρ. 32επ. ΕΛΠ

Ως όμιλος (Group) νοείται η μητρική επιχείρηση και όλες οι θυγατρικές της (ορισμοί ΕΛΠ). «Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις» είναι οι «χρηματοοικονομικές καταστάσεις» (έγγραφα, πίνακες), ως άνω, που αποτυπώνουν, με ενιαίο τρόπο και συνολικά τα στοιχεία του ομίλου (μητρικής και θυγατρικών). Όμιλος δημιουργείται, όταν η μία οντότητα, ως μητρική οντότητα, πληροί τις προϋποθέσεις κατά τις οποίες τεκμαίρεται υποχρέωση να συνταχθούν ενοποιημένες καταστάσεις, που καθορίζονται από το αρ. 32 ΕΛΠ. Από την υποχρέωση κατάρτισης «ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων» απαλλάσσονται (αρ. 33 ΕΛΠ): α) μικροί και μεσαίοι όμιλοι. Κατ' εξαίρεση συντάσσεται ενοποίηση αν κάποια από τις οντότητες του ομίλου είναι δημοσίου συμφέροντος β) Μητρικές οντότητες, που συνιστούν θυγατρικές μιας οντότητας, που υπάγεται στο νομικό καθεστώς άλλου κράτους, υπό τους όρους, όμως, του νόμου γ) Κάθε μητρική εταιρεία, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, α. έχει μόνο θυγατρικές που δεν είναι σημαντικές είτε μεμονωμένα είτε συνολικά, ή β. όλες οι θυγατρικές μπορούν να εξαιρεθούν από την ενοποίηση, βάσει της παραγράφου 6 του άρθρου 33 ν. 4308/2014, όπως, όταν η συγκέντρωση των αναγκαίων γι' αυτές στοιχείων καθυστερεί από εξαιρετικούς λόγους ή όταν κατέχονται μετοχές τους, για τον σκοπό μόνον της περαιτέρω διαθέσεως τους κ.λπ.

Κατωτέρω κατηγοριοποιούνται κατά το αρ. 31 ΕΛΠ οι όμιλοι ανάλογα με το μέγεθός τους:

Πίνακας υπ. αρ. 3 – Οικονομικές καταστάσεις ανά κατηγορία οντότητας

Είδος κατάταξης του μεγέθους του Ομίλου	Κριτήρια		
	Σύνολο ισολογισμού (Ενεργητικού)	Καθαρό ύψος Κύκλου Εργασιών	Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια
Μικροί Όμιλοι	<4.000.000	<8.000.000	<50
Μεσαίοι Όμιλοι	<20.000.000	<40.000.000	<250
<b>Μεγάλοι Όμιλοι</b>	<b>&gt;20.000.000</b>	<b>&gt;40.000.000</b>	<b>&gt;250</b>

Οι ΑΕ με εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά μετοχές (ή άλλες κινητές αξίες) έχουν, επιπλέον, την υποχρέωση να καταρτίζουν και να δημοσιοποιούν οικονομικές καταστάσεις για το α' και γ' τρίμηνο της εταιρικής χρήσης και οικονομική έκθεση ανά εξάμηνο και έτος (ν. 3556/2007).

### 3.2.3 Έλεγχος χρηματοοικονομικών καταστάσεων – ν.4336/2015 και ν.4449/2017

Ο ελεγκτής που ορίζεται από τη Γενική Συνέλευση εποπτεύει τη λογιστική και διαχείριση της ΑΕ κατά τη διάρκεια του έτους, ελέγχει τις οικονομικές καταστάσεις της και συντάσσει σχετικές εκθέσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4449/2017. Σε υποχρεωτικό τακτικό έλεγχο υπόκεινται: i. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιρειών που ανήκουν στις κατηγορίες των «μεσαίων» και «μεγάλων» οντοτήτων ή χαρακτηρίζονται ως «οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος (συμφέροντος)», σύμφωνα με τις παραπάνω διακρίσεις ii. Οι «ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις», που καταρτίζουν οι «μεγάλοι όμιλοι» ή οι όμιλοι δημοσίου ενδιαφέροντος (συμφέροντος) iii. αν προβλέπεται από ειδική νομοθεσία.

Σε προαιρετικό τακτικό έλεγχο εναπόκεινται οι καταστάσεις «μικρών οντοτήτων», αν ο έλεγχος, αναγορεύεται στο καταστατικό τους ή αποφασίζεται από τη ΓΣ (ή από τη συνέλευση των εταίρων) (παρ. 1-2 αρ. 2, παρ. Α, υποπαρ. Α1, ν. 4336/2015).

Η «έκθεση ελέγχου» περιλαμβάνει την γνώμη των ελεγκτών επί των ελεγχθεισών καταστάσεων, αναφέρει, αν συντάχθηκε από το ΔΣ της εταιρίας δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης, κατά το άρθρο 152 ν. 4548/2018, περιέχει, ειδικά, διατύπωση γνώμης, για την συνταχθείσα από τη διοίκηση της ΑΕ «έκθεση διαχείρισης» και υπογράφεται από τους ελεγκτές.

## **Επιτροπές ελέγχων - αρ.44 ν.4449/2017**

Κατά το ν. 4449/2017 (αρ. 44), κάθε οντότητα «δημοσίου ενδιαφέροντος» συστήνει «Επιτροπή Ελέγχου», που λειτουργεί ως ανεξάρτητη επιτροπή ή επιτροπή συμβουλίου, αποτελούμενη από τουλάχιστον τρία μέλη που προέρχονται από μη εκτελεστικά μέλη του διοικητικού συμβουλίου και μέλη που εκλέγονται από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Τουλάχιστον ένα μέλος της ελεγκτικής επιτροπής πρέπει να είναι σε αναστολή ή συνταξιούχος ορκωτός λογιστής ή να έχει επαρκείς ελεγκτικές ή λογιστικές γνώσεις.

Για παράδειγμα, η επιτροπή ελέγχου έχει τις ακόλουθες υποχρεώσεις: (α) Επιβλέπει τη διαδικασία χρηματοοικονομικής αναφοράς. (β) Επιβλέπει την αποτελεσματική λειτουργία του συστήματος εσωτερικού ελέγχου (γ) Παρακολουθεί της προόδου των υποχρεωτικών ελέγχων.

## **Έκθεση διαχείρισης(αρ. 150) – Μη χρηματοοικονομική κατάσταση(αρ. 151) – Δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης(αρ. 152)**

α. Το ΔΣ της ΑΕ συντάσσει ετησίως και υποβάλλει στη ΓΣ «έκθεση διαχείρισης» (αρ. 150 παρ. 1). Εξαιρούνται από την υποχρέωση αυτή οι «πολύ μικρές ΑΕ» (και αντίστοιχες οντότητες), αν δεν είναι δημοσίου ενδιαφέροντος, υπό την αίρεση να αναφέρουν τα σχετικά με την κτήση ιδίων μετοχών τους στο προσάρτημα (αρ. 150 παρ. 4 ν. 4548/2018). Έκθεση διαχείρισης απεικονίζει την εξέλιξη και τις επιδόσεις της ΑΕ με χρηματοοικονομικούς δείκτες(αρ. 150 παρ. 2) καθώς και τα στοιχεία που προβλέπει το αρ. 150 παρ. 3.Οι όμιλοι επιχειρήσεων συντάσσουν και «ενοποιημένη έκθεση διαχείρισης». (αρ. 153 και 154 ν. 4548/2018).

β. Ειδικά, οι μεγάλες ΑΕ, οι οποίες αποτελούν οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος και οι οποίες, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους, υπερβαίνουν τον μέσο αριθμό των 500 εργαζομένων, κατά τη διάρκεια του οικονομικού έτους, περιλαμβάνουν στην έκθεση διαχείρισης μία «μη χρηματοοικονομική κατάσταση», Περιλαμβάνει πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την κατανόηση της εξέλιξης, των επιδόσεων, της θέσης και του αντίκτυπου των δραστηριοτήτων της εταιρείας σε σχέση, τουλάχιστον, με περιβαλλοντικά, κοινωνικά και εργασιακά ζητήματα, το σεβασμό των ανθρωπίνων δικαιωμάτων, την καταπολέμηση της διαφθοράς και της δωροδοκίας.(άρθρο 151).

γ. Όσον αφορά, ειδικότερα, ΑΕ με μετοχές ή άλλες κινητές αξίες, εισηγμένες σε ρυθμιζόμενη αγορά, ο νόμος (άρθρο 152 ν. 4548/2018) απαιτεί να συντάσσεται και να

συμπεριλαμβάνεται στην «έκθεση διαχείρισης» –και στην ενοποιημένη τοιαύτη–, ως ειδικό τμήμα αυτής, «δήλωση εταιρικής διακυβέρνησης». Περιεχόμενο της «δήλωσης» αποτελούν, ιδίως, η παραπομπή στον «κώδικα εταιρικής διακυβέρνησης», που εφαρμόζει η εταιρία, η αναφορά των σχετικών πρακτικών της, που υπερβαίνουν τα ελάχιστα υποχρεωτικά όρια του νόμου, οι τυχόν αποκλίσεις από τον κώδικα και οι λόγοι αυτών, η αδρομερής περιγραφή των συστημάτων εσωτερικού ελέγχου και διαχείρισης κινδύνων, σε σχέση με τη διαδικασία σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, οι πληροφορίες σχετικά με τη σύνθεση, την πολιτική πολυμορφίας (φύλο, ηλικία, γνώσεις κ.λπ.) και τον τρόπο λειτουργίας των διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών οργάνων και επιτροπών τους.

### **Έκθεση πληρωμών προς κυβερνήσεις(αρ. 155)**

Προυποθέσεις: 1. είναι μεγάλη η οντότητα, δημοσίου συμφέροντος ή όμιλος2. δραστηριοποιούνται (η ίδια η ΑΕ ή θυγατρική της) στην εξορυκτική βιομηχανία ή στην υλοτόμηση πρωτογενών δασών. Εξαιρούνται οι πληρωμές που δεν υπερβαίνουν, ετησίως, τις 100.000 ευρώ. Ως «πληρωμές» νοούνται, κατά τον ορισμό του νόμου, οι παροχές, σε χρήμα ή είδος, των ως άνω εταιριών προς την κυβέρνηση (κεντρική ή περιφερειακή και ελεγχόμενους οργανισμούς ή υπηρεσίες ή ομίλους επιχειρήσεων) για δικαιώματα παραγωγής, φόρους, διάφορα δικαιώματα, μερίσματα, πρίμ υπογραφής, εντοπισμού και παραγωγικότητας, διάφορα τέλη έκδοσης αδειών κ.λπ. και πληρωμές για βελτιώσεις υποδομών. Με την ως άνω υποχρέωση βαρύνεται το ΔΣ της ΑΕ.

### **Δημοσιότητα – αρ. 149 ν. 4548**

Οι ανώνυμες εταιρίες υποχρεούνται σε δημοσίευση στο Γ.Ε.ΜΗ. των παρακάτω εγγράφων, εντός 20 ημερών από την έγκρισή τους από την ΓΣ, με τη μορφή και το περιεχόμενο, βάσει των οποίων οι ελεγκτές έχουν συντάξει τα «πιστοποιητικά ελέγχου» (άρθρα 12§1, περ. στ´-ζ´, 149, 134§1, 93§3 ν. 4548/2018 και 97, περ. ε´, ν. 4635/2019):

- α) Των εγκεκριμένων από την τακτική γενική συνέλευση ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- β) Των εκθέσεων διαχείρισης.
- γ) Των εκθέσεων ελέγχου των ορκωτών ελεγκτών λογιστών.
- δ) Των, τυχόν, εκθέσεων πληρωμών προς κυβερνήσεις.

ε) Των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών.

ζ) Των χρηματοοικονομικών καταστάσεων κατά το άρθρο 162 ν. 4548/2018, για τη διανομή προσωρινού μερίσματος (αρ 12 παρ. 1 ν. 4548/2018).

### **Συνέπειες παραβάσεων**

Η απόφαση της ΓΣ, που εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις, πάσχει από ακυρότητα, αν οι καταστάσεις έχουν συνταχθεί κατά παράβαση του νόμου (π.χ. μη υπογραφή τους από τρία πρόσωπα ή μη διενέργεια τακτικού ελέγχου ή μη τήρηση των αρχών σύνταξης των καταστάσεων ή μη καταχώρισης στοιχείων). Για την κατάρτιση, την δημοσίευση και την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων πράξεις και παραλείψεις του ΔΣ και των ελεγκτών, ο νόμος προβλέπει και διάφορες ποινικές κυρώσεις (βλ. παραπάνω). Ιδίως, ποινική ευθύνη των μελών του ΔΣ προβλέπεται, για τις περιπτώσεις, της εν γνώσει τους έγκρισης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, (αρ. 177 παρ. 1), της εν γνώσει τους, σύνταξης αναληθούς έκθεσης διαχείρισης ή άλλης ετήσιας έκθεσης (αρ. 177 παρ. 5), και της παράλειψης ή της εκπρόθεσμης σύνταξης των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της εταιρείας (αρ. 179 παρ. 3). Ποινική ευθύνη των τακτικών ελεγκτών προβλέπεται για τις περιπτώσεις θεώρησης οικονομικών καταστάσεων, που εν γνώσει των ελεγκτών έχουν καταρτισθεί τους (αρ. 178 παρ. 1). Δεν αποκλείεται και η περαιτέρω επιβολή διοικητικών κυρώσεων με βάση τη νομοθεσία (αρ. 181). Αν η ΓΣ δεν εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις και, εξ αυτού ή άλλων λόγων, δεν υποβληθούν αυτές προς καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ. για 2, τουλάχιστον, συνεχείς χρήσεις, όποιος έχει έννομο συμφέρον μπορεί να ζητήσει από το πρωτοδικείο της έδρας τη λύση της εταιρείας (αρ 165).

### **Υπογραφές – αρ. 147 ν. 4548/2018**

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, οι εκθέσεις και οι δηλώσεις εγκρίνονται από το ΔΣ και υπογράφονται από τα τρία πρόσωπα, που ορίζει ο νόμος (κατά βάση, πρόεδρο ΔΣ, διευθύνοντα σύμβουλο, λογιστή. Ομοίως, και όσον αφορά τις ενοποιημένες καταστάσεις, εκθέσεις και δηλώσεις (αρ. 147 παρ. 3-4).

### 3.3 Κέρδη/ζημιές

#### 3.3.1 Το κέρδος και η διανομή του

Τα κέρδη διακρίνονται σε ακαθάριστα και καθαρά. Καθαρά κέρδη είναι τα προκύπτοντα κατ' εφαρμογή της ισχύουσας νομοθεσίας (αρ. 160 παρ. 1 ν. 4548/2018) μετά την αφαίρεση από τα ακαθάριστα, των εξόδων, των ζημιών, των κατά το νόμο αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους (όπως, των φόρων). Αφού έχουν, έτσι, προσδιορισθεί τα καθαρά κέρδη, το ΔΣ προχωρεί στην διαπίστωση ύπαρξης τυχόν περιορισμών ή αποκλεισμών (άρθρο 159 ν. 4548/2018). Συντάσσει, στη συνέχεια, «πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων», τον οποίον υποβάλλει στην ΓΣ προς έγκριση, με βάση τον οποίο τα ως άνω προκύπτοντα καθαρά κέρδη διατίθενται με την σειρά, που ο νόμος προσδιορίζει (στο άρθρο 160). Η διάθεση, δηλαδή, των καθαρών κερδών προβλέπεται στον πίνακα να γίνει, και γίνεται, ως εξής:

(α) Αφαιρούνται τα ποσά των πιστωτικών κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, που δεν αποτελούν πραγματοποιημένα κέρδη (π.χ. μη εισπραχθέντες, οφειλόμενοι τόκοι απαιτήσεων)

(β) Αφαιρείται το τακτικό αποθεματικό (1/20, κατά κανόνα, υπό τους όρους του άρθρου 158).

(γ) Κρατείται το απαιτούμενο ποσό για την καταβολή του ελάχιστου μερίσματος (35%, κατά κανόνα, υπό τους όρους του άρθρου 161)

(δ) Το υπόλοιπο των καθαρών κερδών και κάθε άλλο κέρδος που μπορεί να διανεμηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 159 διατίθεται σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού και τις αποφάσεις της γενικής συνέλευσης των μετόχων.

Τελικώς, το προς διανομή ποσό καταβάλλεται στους μετόχους μέσα σε δύο μήνες από την απόφαση της τακτικής ΓΣ που εγκρίνει τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις διανομή (αρ. 160 παρ. 3).

#### 3.3.2 Η ζημία

Επί ζημιών, δεν μπορεί να διενεργηθεί διανομή κερδών. Μάλιστα, και τα κέρδη των μελλοντικών χρήσεων δεν διανέμονται, αν πρώτα δεν καλυφθούν, με αυτά, τα ποσά των

ζημιών των παρελθουσών χρήσεων, τα ποσά των μη πραγματοποιηθέντων (μη εισπραχθέντων) κερδών των χρήσεων αυτών και τα ποσά, επίσης, που απαιτούνταν να κρατηθούν για σχηματισμό αποθεματικών (αρ. 159 παρ. 2).

### **3.4 Τα αποθεματικά**

#### **3.4.1 Έννοια**

Ως αποθεματικά χαρακτηρίζονται, τόσο τα λογιστικά μεγέθη (ποσά), με σκοπό να χρησιμεύσει αυτή προς κάλυψη μελλοντικών ζημιών ή προς αντιμετώπιση έκτακτων αναγκών της εταιρίας.

#### **3.4.2 Τακτικό αποθεματικό**

Τακτικό είναι τα αποθεματικό, το σχηματιζόμενο με τα ποσά, που αφαιρούνται, υποχρεωτικά, κατά το νόμο, από τα πραγματοποιούμενα καθ' εκάστην εταιρική χρήση καθαρά κέρδη, στο ύψος του 1/20 αυτών (άρθρο 158). Η αφαίρεση, ετησίως, του 1/20 των καθαρών κερδών, για τον σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, παύει να είναι υποχρεωτική, όταν τούτο ανέλθει στο ύψος του 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου. Το καταστατικό, όμως, μπορεί να προβλέπει υψηλότερο όριο τακτικού αποθεματικού. Αυτό, προφανώς, υποδηλώνει η έκφραση «τουλάχιστον» στο άρθρο 158, ως προς την ετήσια αφαίρεση ποσοστού 1/20 από τα καθαρά κέρδη για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

Η αφαίρεση, πάντως, του ως άνω ποσού από τα καθαρά κέρδη προηγείται των κρατήσεων για την καταβολή του ελάχιστου μερίσματος.

#### **3.4.3 Έκτακτα αποθεματικά**

Έκτακτα αποθεματικά σχηματίζονται, κατόπιν προβλέψεως στο καταστατικό ή με απόφαση της ΓΣ. Τα έκτακτα αποθεματικά υπονοούνται στην διάταξη του εδαφίου δ', της παραγράφου 2, του άρθρου 160, <<κατά τους ορισμούς του καταστατικού και τις αποφάσεις της γενικής συνέλευσης>>.

#### **3.4.4 Αφανή αποθεματικά**

Αφανή είναι τα αποθεματικά, τα οποία δεν εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Τον σχηματισμό των εν λόγω αποθεματικών δεν απαγορεύει ο νόμος. Εν πολλοίς, μάλιστα, τον επιβάλλει, κατά την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων (αρ 18 ν. 4308/2014) Όταν, πάντως, ο νόμος δεν επιβάλει τον σχηματισμό και την διατήρηση αφανών αποθεματικών, αυτά διαλύονται οποτεδήποτε.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4**

### **ΔΙΑΝΟΜΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ**

#### **4.1 Εισαγωγή**

Κατά τα προεκτεθέντα και υπό το πρίσμα αποφάσεων του ΣΛΟΤ παρουσιάζονται κατωτέρω η διαδικασία της διανομής κερδών.

#### **4.2 Μεταφορά Ζημιών**

Οι μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές έχουν τόσο λογιστική όσο και φορολογική διάσταση. Οι λογιστικές ζημιές μεταφέρονται στον ισολογισμό και συμψηφίζονται είτε με τα κέρδη είτε με τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου (μείωση κεφαλαίου). (ΣΛΟΤ 2055/2017).

#### **4.3 Ημερομηνία Αναγνώρισης**

Μια συνήθης πρόβλεψη μπορεί να αναγνωριστεί στις 31 Δεκεμβρίου του έτους που λήγει, εάν αναγνωρίζεται ως προκύπτουσα κατά την ημερομηνία αυτή, όπως απαιτείται από το νόμο. Ωστόσο, αυτό δεν είναι μια καθολική ρύθμιση, καθώς η διοίκηση που συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις μπορεί να δηλώσει ότι δεν γνωρίζει ποια απόφαση θα ληφθεί σε συνεδρίαση της αρμόδιας αρχής κατά το επόμενο έτος.. (ΣΛΟΤ 1827/2016).

#### **4.4 Αμοιβές από τα Κέρδη Χρήσης**

Ο νόμος 4172/2013 για τα μερίσματα αναφέρει: "1. "Μέρισμα" σημαίνει εισόδημα που προέρχεται από μετοχές, ιδρυτικές μετοχές ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής στα κέρδη

που δεν αποτελούν απαιτήσεις επί χρεών (υποχρεώσεων), καθώς και εισόδημα που προέρχεται από άλλα εταιρικά δικαιώματα, Αυτό περιλαμβάνει μετοχές, μερίσματα, συμπεριλαμβανομένων των προκαταβολών και των μαθηματικών αποθεματικών, συμμετοχή στα κέρδη μιας εταιρείας, διανομή κερδών από εταιρεία ή νομικό πρόσωπο κάθε είδους, καθώς και κάθε άλλο σχετικό ποσό διανομής. Εάν η διανομή μερισμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή, όπως προβλέπεται στο μέρος IV του φορολογικού κώδικα, η παρακράτηση φόρου στην πηγή επιβάλλεται μόνο σε ορισμένα είδη εισοδήματος φυσικών προσώπων και φορολογουμένων σύμφωνα με τον φορολογικό κώδικα." Η εγκύκλιος ΠΟΛ 1042/2015 αναφέρει: "3. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η έννοια των μερισμάτων περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, τη διανομή κερδών ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης που προέρχονται από εισηγμένες και μη εισηγμένες μετοχές, συμμετοχές σε ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης ή από συμμετοχή σε προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες και άλλα νομικά πρόσωπα, σύμφωνα με το ν. 2190/1920, συμπεριλαμβανομένων των μερισμάτων που διανέμονται από εταιρείες περιορισμένης ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1920/ , την προσωρινή διαγραφή μερίσματος / μερίσματα που διανέμονται από εταιρείες περιορισμένης ευθύνης σύμφωνα με τις διατάξεις /, επιστροφές εφάπαξ κερδών εταιρών, τόκοι προνομιούχων μετοχών, υπερβάλλον εισόδημα από επενδύσεις μαθηματικών αποθεματικών ασφαλιστικών εταιρειών, διανομές κερδών καταπιστευμάτων και υπεράκτιων εταιρειών, καθώς και αμοιβές που καταβάλλονται σε μέλη διοικητικών συμβουλίων, διαχειριστές και υπαλλήλους από τα κέρδη εταιρειών ή νομικών προσώπων (βλ. : Δ12Α 1046040 ΕΞ2011 Δ12Α 1046040 ΕΞ2014/14.03.2014)". Τέλος, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 40 του Ν. 4172/2013 προβλέπεται ότι τα μερίσματα των φυσικών προσώπων φορολογούνται με συντελεστή 5% και εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 61 και 62 και του άρθρου 64 παρ. 1α του Ν. 4172/2013. Οι διατάξεις των άρθρων 62 και 64(1) του Ν. 4172/2013 προβλέπουν, μεταξύ άλλων, ότι τα μερίσματα που καταβάλλονται από νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με φορολογική κατοικία στην Ελλάδα υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή με συντελεστή 5%.

*Πίνακας υπ. αρ. 5 - Προθεσμίες παρακράτησης(Α. 1100/2019)<sup>1</sup>*

	Χρόνος παρακράτησης φόρου μερισμάτων (5%) = Χρόνος	Δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου
--	--	---------------------------------------

<sup>1</sup>Taxheaven.gr, Προθεσμίες υποβολής δήλωσης και απόδοσης φόρου μερισμάτων, Κουλογιάννης Κωνσταντίνος, 22/09/2023

	καταβολής	
Διανομή κερδών ΑΕ - ΕΠΕ - ΙΚΕ	Ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τα αρμόδια όργανα  Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τα αρμόδια όργανα.  Επί διανομής προμερισμάτων, καθώς και προσωρινών απολήψεων κερδών, ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής.	Μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την καταβολή
Διανομή κερδών Ο.Ε.-Ε.Ε. που τηρούν διπλογραφικά βιβλία	Ένα μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος	

### Καταβολή Ποσού στους Μετόχους με Μετρητά ή Τραπεζικό Μέσο

Σύμφωνα με την ελληνική έννομη τάξη, δεν υπάρχει υποχρέωση πληρωμής των μερισμάτων με τραπεζικό μέσο, πλην της περίπτωσηα προβλέπεται στο καταστατικό<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Taxheaven.gr, Καταβολή μερισμάτων με μετρητά σε Ο.Ε. ή Ε.Ε. με διπλογραφικά βιβλία, Επιστημονική ομάδα Taxheaven, 14/11/2023

## **4.5 Αμοιβές Μελών Δ.Σ. από τα Κέρδη της Χρήσης**

Οι αμοιβές που συνίστανται σε συμμετοχή στα κέρδη στο τέλος του οικονομικού έτους μπορούν να καταβάλλονται μόνο εάν προβλέπονται στο καταστατικό. Το ποσό της αμοιβής αυτής καθορίζεται με απλή απόφαση της γενικής συνέλευσης, όταν υπάρχει απαρτία και πλειοψηφία των ψήφων. Η αμοιβή καταβάλλεται από το υπόλοιπο των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση του τακτικού νόμιμου αποθεματικού και τη διανομή του ελάχιστου μερίσματος στους μετόχους. (αρ. 109 παρ. 2 ν. 4548/18).

### **4.5.1 Λογιστική αντιμετώπιση**

Οι οριστικά εγκριθείσες από τη γενική συνέλευση αμοιβές των μελών διοικητικού συμβουλίου εκ των κερδών θα αναγνωρισθούν ως έξοδο (παροχές σε εργαζομένους), στην κατάσταση αποτελεσμάτων της επόμενης χρήσης (Λογ. Οδ. 37.6.2). Ημερομηνία καταχώρησης είναι η ημερομηνία της απόφασης της γενικής συνέλευσης (ΣΛΟΤ 2075/2016). Εάν το ποσό που θα λάβουν τα πρόσωπα αυτά είναι γνωστό κατά το χρόνο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων (βάσει συμφωνίας ή διακανονισμού) και θεωρείται ότι υπόκειται μόνο σε επίσημη έγκριση από τη γενική συνέλευση των μετόχων, το έξοδο αναγνωρίζεται στο σχετικό έτος (δηλαδή στο έτος κατά το οποίο γίνεται η διανομή) και όχι στο έτος κατά το οποίο αναγνωρίζεται επίσημα από τη γενική συνέλευση των μετόχων. (ΣΛΟΤ 823/2016).

### **4.5.2 Φορολογική αντιμετώπιση - Χαρτόσημο**

Σύμφωνα με το άρθρο 15 του ΚΝΤΧ επιβάλλεται τέλος χαρτοσήμου στις αμοιβές μελών Δ.Σ., διαχειριστών, Διευθυντών όταν καταβάλλονται όχι ως μισθός. Με την πληρωμή του ποσού στους δικαιούχους, παρακρατείται χαρτόσημο με συντελεστή 1,2%, αφού οι καταβαλλόμενες αμοιβές προς οποιοδήποτε για συμμετοχή σε συμβούλια, επιτροπές, διοικήσεις ή διευθύνσεις εταιρειών κ.λπ., έστω και αν παρέχονται υπό μορφή ποσοστού ή εξόδου κινήσεως, υπόκεινται στο άνω τέλος (ΚΤΧ αρ. 15 παρ. 7). Ο παρακρατούμενος φόρος και το χαρτόσημο αποδίδονται στο Δημόσιο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής (αρ. 64 παρ. 7 ΚΦΕ) και αποστέλλεται και αρχείο βεβαιώσεων αποδοχών με κωδικό 8 ή 9 (ΠΟΛ. 1009/19).

Βάσει της Α.1125/2020 ισχύουν τα εξής: 1. Εάν το τέλος χαρτοσήμου που ορίζεται στο παράρτημα της απόφασης του Γενικού Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. στην Α.Α.1099/2019, Α.1100/2019 και Α.1101/2019 είναι πληρωτέο επί του εισοδήματος, αποδίδεται στο Δημόσιο από τον παρακρατούμενο σύμφωνα με τα άρθρα 59 και 61 του νόμου. Ανεξάρτητα από το ποιος βαρύνεται με το τέλος χαρτοσήμου, αυτό αποδίδεται στο Δημόσιο από τον παρακρατητή σύμφωνα με τα άρθρα 59 και 61 του Ν. 4172/2013, ταυτόχρονα και με τον ίδιο τρόπο με τον παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος. Εάν δεν παρακρατείται φόρος επί του ανωτέρω εισοδήματος, το τέλος χαρτοσήμου καταβάλλεται ταυτόχρονα και με τον ίδιο τρόπο με τον παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος. 2. Σε όλες τις υπόλοιπες περιπτώσεις που υπάρχει υποχρέωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου, τα τέλη χαρτοσήμου εξακολουθούν να αποδίδονται στο Δημόσιο κατά τον ίδιο τρόπο και χρόνο που αποδίδονταν προ της εκδόσεως της παρούσης [...]». Η εγκύκλιος Ε.2040/22 επιτάσσει την καταχώρηση στη κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης (κωδικός 2020) για τα ποσά που διανέμονται από τα κέρδη της τρέχουσας χρήσης σε μέλη Δ.Σ., επομένως θα ανακύψει μόνιμη διαφορά φορολογικής-λογιστικής βάσης.

#### **4.5.3 Ασφαλιστική αντιμετώπιση**

Αν το μέλος ΔΣ δεν είναι μέτοχος της εταιρείας ή είναι μέτοχος με ποσοστό μικρότερο ή ίσο του 3%, τότε εμπίπτει στο αρ. 38 παρ. 3 ν. 4387/16, ήτοι θεωρείται μισθωτός σύμφωνα με την ασφαλιστική νομοθεσία για την αμοιβή που θα λάβει από τα κέρδη χρήσης. Κατ' ακολουθία, εφαρμόζεται η εγκύκλιος 4/2017 του ΕΦΚΑ και ενεργοποιείται η υποχρέωση υποβολής ΑΠΔ με συγκεκριμένο τύπος αποδοχών, κωδικό ειδικότητας, πακέτο κάλυψης, ΚΑΔ καθώς και ποσοστά εισφορών (12,72% ασφαλισμένου και 21,38% εργοδότη). Αν το μέλος ΔΣ είναι μέτοχος της εταιρείας με ποσοστό μεγαλύτερο του 3%, τότε εμπίπτει στο αρ. 39 ν. 4387/16 και χαρακτηρίζεται ως αυτοτελώς απασχολούμενος. Με την απόληψη κερδών χρήσης αποκτά παράλληλη ασφάλιση και ενέχει και της υποχρεώσεις που εκτέθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο.

#### 4.6 Αμοιβές από τα Κέρδη στο Προσωπικό

Η διανομή κερδών ως αμοιβή στα μέλη του ΔΣ ή το εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, αποτελεί μέρος και τυγχάνει της φορολογικής μεταχείρισης σύμφωνα με τις διατάξεις 36, 40, 62 και 64 του ΚΦΕ. Τα ως άνω ποσά που προέρχονται από τα κέρδη της εταιρείας και διανέμονται στο προσωπικό της βάσει σχετικής απόφασης της Γ.Σ., δεν εμπίπτουν στην έννοια των αμοιβών που υπόκεινται στο τέλος χαρτοσήμου της παρ. 5 του άρθρου 15ε του Κ.Ν.Τ.Χ. 1 Στη με αριθμό 557/2021 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας ορίζεται σχετικά ότι: Επειδή, στην παρ. 7 του άρθρου 15ε του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι... Το εν λόγω τέλος καταβάλλεται κατά την εξόφληση ή πίστωση των αμοιβών τούτων, συμφώνως προς το άρθρ. 3 του παρόντος Νόμου.». Σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου τα χρηματικά ποσά που καταβάλλει ανώνυμη εταιρεία ως αμοιβή, λόγω νόμιμης, καταστατικής ή συμβατικής υποχρέωσής της, έναντι παρασχεθεισών σε αυτήν εργασιών. Συνεπώς, δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου ποσά κερδών που η εταιρεία διανέμει στο προσωπικό της από ελευθεριότητα, χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωσή της προς τούτο (ΣτΕ 2232/1990). Η εγκύκλιος Ε.2040/22 επιτάσσει την καταχώρηση στη κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης (κωδικός 2020) για τα ποσά που διανέμονται στο προσωπικό της επιχείρησης, επομένως θα ανακλύψει μόνιμη διαφορά φορολογικής-λογιστικής βάσης.

#### 4.7 Πίνακας Διάθεσης/Διανομής Κερδών

Λογιστικά κέρδη
+ Μη εκπιπόμενες δαπάνες (αρ. 23 ΚΦΕ)
- Έσοδα που απαλλάσσονται από τον φόρο
<hr/>
Φορολογητέα κέρδη

Φόρος εισοδήματος = Φορολογητέα κέρδη x 22%

<sup>1</sup>«Φορολογία Χαρτοσήμου» Π. Ρέππα, σελ. 667

Λογιστικά κέρδη - Φόρος εισοδήματος <hr style="width: 20%; margin: auto;"/> Καθαρά κέρδη χρήσης μετά φόρων
--

Ελέγχεται αν το τακτικό αποθεματικό την 31/12 της προηγούμενης χρήσης υπερβαίνει το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου. Αν υπολείπεται αυτού, προβαίνουμε σε υπολογισμό του τακτικού αποθεματικού.

Καθαρά κέρδη χρήσης μετά φόρων - Ζημιές προηγούμενων χρήσεων <hr style="width: 20%; margin: auto;"/> Κέρδη προς διάθεση
---

*Σημείωση: δε προσθέτω τυχόν κέρδη προηγούμενης χρήσης, καθώς έχουν ήδη διανεμηθεί σε παρελθοντικές χρήσεις*

Τακτικό αποθεματικό = Κέρδη προς διάθεση x 5%

Κέρδη προς διάθεση - Τακτικό αποθεματικό <hr style="width: 20%; margin: auto;"/> Ποσό για υπολογισμό ελάχιστου μερίσματος
---

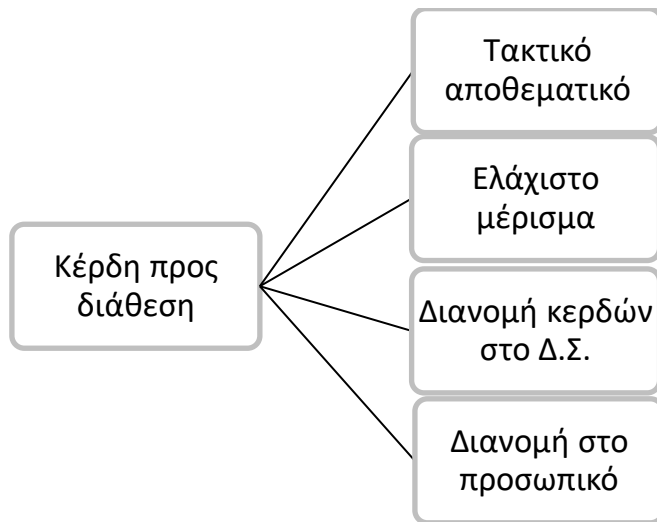
Ελάχιστο μέρισμα = Ποσό για υπολογισμό ελάχιστου μερίσματος x **35%**

Υπολογίζεται το υπόλοιπον κερδών για διανομή ως αμοιβή ΔΣ.

Κέρδη προς διάθεση - Τακτικό αποθεματικό - Ελάχιστο μέρισμα <hr style="width: 20%; margin: auto;"/> Υπόλοιπο κερδών για διανομή
--

Υπόλοιπο κερδών για διανομή - Διανομή κερδών στο ΔΣ - Διανομή στο προσωπικό <hr style="width: 20%; margin: auto;"/> Υπόλοιπο κερδών εις νέο
--

Επομένως, τα κέρδη διανεμήθηκαν ως εξής:





## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΚΛΕΙΣΙΜΑΤΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ<sup>1,2,3,4,5</sup>

#### 5.1 Βήματα

Κατωτέρω παρατίθενται οι εγγραφές τέλους χρήσης που θα πραγματοποιηθούν για να προσδιοριστεί το αποτέλεσμα με εύληπτο τρόπο. Οι εγγραφές προσδιορισμού του λογιστικού αποτελέσματος της οικονομικής οντότητας γίνονται μέσα από τον λογαριασμό με τίτλο «Αποτελέσματα Περιόδου» (Νεγκάκης Χ. Ταχυνάκης Π. (2021)). Πληροφορίες για τις εγγραφές με περαιτέρω ανάλυση δίνονται στις παρακάτω ενότητες.

##### 5.1.1 Εργασία με το α' Ισοζύγιο (προσωρινό)

###### 1. Εξαγωγή πρώτου Ισοζυγίου

Εξάγουμε το ισοζύγιο στη χαμηλότερη ανάλυση από την αρχή μέχρι την τελευταία ημερομηνία της χρήσης.

###### 2. Απογραφή εμπορευμάτων

Η οντότητα καταμετρά τα μένοντα εμπορεύματα και υπολογίζουμε την αποτίμηση.

###### 3. Χρονική τακτοποίηση δαπανών (Τακτοποιούνται οι δαπάνες που αφορούν άλλες χρήσεις)

1Taxheaven.gr, Κλείσιμο χρήσης βάσει Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Ε. - Πρακτική εφαρμογή, Επαμεινώνδας Μπατσινίλας – Αντώνιος Νασόπουλος, 25/02/2022

2 ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΚΑΙ ΜΙΚΡΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ – ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ, ΠΡΑΚΤΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ, Γ. Κορομηλά και Μ. Τσιαουσίδου, Παράδειγμα ΚΛΕΙΣΙΜΑΤΟΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ με τα ΕΛΠ σε μια ΑΕ για το έτος 2015

3Taxheaven.gr, Λογιστικές εγγραφές κλεισίματος χρήσης και διανομής κερδών, Βαγγέλης Μιχελινάκης, 18/07/2018

4Astbooks, ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ 2019, σελ. 167 επ.

5Taxheaven.gr, Χρήση 2022: Οδικός χάρτης για το «κλείσιμο» - Checklist και οδηγίες 137 σημείων, Κωνσταντίνος Ιωαν. Νιφορόπουλος, 19-05-2023

4. Υπολογίζουμε τις αποσβέσεις, προβλέψεις και αποτιμούμε υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα

5. Καταχωρούμε το τέλος επιτηδεύματος

6. Συμφωνούμε τραπεζικούς λογαριασμούς, δάνεια, φόρους, ΕΦΚΑ, μισθοδοσία, ενοίκια και εμπορικά με τα βιβλία.

### **5.1.2 Εργασία με το β' Ισοζύγιο (προσωρινό)**

1. Εξαγωγή δευτέρου Ισοζυγίου

Εξάγουμε το ισοζύγιο όπως έχει διαμορφωθεί

2. Προσδιορισμός αποτελέσματος

Μεταφέρουμε τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς στους λογαριασμούς υπολογισμού του αποτελέσματος. Θα διενεργηθούν οι εγγραφές όπως κάτωθι, πρώτα μεταφέροντας του λογαριασμούς αποτελέσματος και έπειτα αναλόγως αν ανακύπτει ζημιά ή κέρδος.

### **5.1.3 Αναλυτική ανασκόπηση προσδιορισμού αποτελέσματος**

Η προετοιμασία ισολογισμού αναλυτικά θα έχει ως εξής:

Α) Απογραφή, δηλαδή λεπτομερής καταγραφή δύο ομάδων στοιχείων (π.χ. εμπορεύματα - πρώτες ύλες - έτοιμα προϊόντα) και όλων των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης, επιταγές 53.90 και 33.90, πληρωτέοι και εισπρακτέοι λογαριασμοί. Τα στοιχεία αυτά πρέπει να καταγράφονται λεπτομερώς στο βιβλίο απογραφών. Τα στοιχεία της ομάδας 2 πρέπει να καταχωρηθούν και να εκτυπωθούν στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμού μέχρι τις 20/2 ή 20/8, ανάλογα με την ημερομηνία κλεισίματος. Είναι δυνατή η εκτύπωση στις ημερομηνίες αυτές, αλλά μόνο κατά ποσότητα, οπότε το βιβλίο απογραφών πρέπει να εκτυπωθεί εκ νέου κατά αξία μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού. Διενεργείται απογραφή, δηλαδή αναλυτική καταγραφή των στοιχείων του τμήματος 2 (εμπορεύματα - υλικά - αποθέματα κ.λπ.) καθώς και των επιταγών 53.90 και 33.90 πληρωτέων και εισπρακτέων. Τα στοιχεία του τμήματος 2 πρέπει να καταχωρηθούν και να εκτυπωθούν στα βιβλία απογραφής και ισολογισμού μέχρι τις 20/2 ή 20/8, ανάλογα με την ημερομηνία κλεισίματος. Στις ημερομηνίες αυτές υπάρχει η δυνατότητα εκτύπωσης μόνο κατά ποσότητα,

οπότε τα βιβλία απογραφής πρέπει να εκτυπωθούν εκ νέου κατά αξία πριν από την ημερομηνία του ισολογισμού.

Β) Τυπώνουμε ισοζύγιο της 6 ΟΜΑΔΑΣ και κάνουμε το φύλλο μερισμού των εξόδων κατά την κρίση του λογιστή .Δηλαδή καταγράφουμε ποιες δεν είναι κοστολογήσιμες. Η Διαδικασία κατά το ΕΓΛΣ έχει ως εξής:

1. Χρεώνεται ο λογαριασμός 80.00.00 και πιστώνονται όλοι οι λογαριασμοί της ομάδας 6 με το υπόλοιπο ποσό της αξίας τους, για να εξισωθούν και να κλείσουν, δηλαδή πιστώνονται οι λογαριασμοί 60-68.

2. Χρεώνεται ο λογαριασμός 80.00.00 με την αξία των αγορών εμπορευμάτων α'Α και β'Α κτλ και πιστώνονται οι λογαριασμοί 20-28 αντίστοιχα με τα ίδια ποσά.

3. Πιστώνεται ο λογαριασμός 80.00.00 και χρεώνονται οι λογαριασμοί της ομάδας 7, δηλαδή οι λογαριασμοί 70-78 με το υπόλοιπο της αξίας τους για να εξισωθούν.

4. Με τα δεδομένα της τελικής απογραφής των εμπορεύσιμων αγαθών, πιστώνεται ο λογαριασμός 80.00.00 και χρεώνονται οι λογαριασμοί των εμπορεύσιμων αγαθών (λογ. 2) αποθεμάτων χρήσης.

5. Το υπόλοιπο που προκύπτει από το λογαριασμό 80.00.00 μεταφέρεται στο λογαριασμό 80.01.00 «Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) εκμετάλλευσης».

6. Από το λογαριασμό 80.01.01 «Μικτά αποτελέσματα (κέρδη) εκμετάλλευσης» μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.02 «Έξοδα μη προσδιοριστικά των μεικτών αποτελεσμάτων» τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας (80.02.00), τα έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης (80.02.01), τα έξοδα διάθεσης (80.02.02) και τα έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας (80.02.06) που θεωρούνται μη κοστολογήσιμες δαπάνες βάσει του φύλλου μερισμού.

7. Από το λογαριασμό 80.01.01 μεταφέρονται στο λογαριασμό 80.03.00 «Έσοδα μη προσδιοριστικά των μεικτών αποτελεσμάτων» τα έσοδα που απεικονίζονται στους λογαριασμούς 74, 75, 78.05, 76.00, 76.02-76.98.

8. Το υπόλοιπο του λογαριασμού 80.01.01 που απομένει, μετά τις παραπάνω τακτοποιήσεις, αποτελεί το μικτό αποτέλεσμα της επιχείρησης και μεταφέρεται στο λογαριασμό 86.00.00 «Μικτά αποτελέσματα Εκμετάλλευσης».

9. Οι λογαριασμοί 80.02, 81.00, 81.02, 82.00, 83 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» και 85 «Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» πιστώνονται με το χρεωστικό τους υπόλοιπο για να εξισωθούν και χρεώνεται ο λογαριασμός 86 με τους αντίστοιχους αναλυτικούς τους.

10. Οι λογαριασμοί 80.03, 81.01, 81.03, 82.01 και 84 «Εσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων» χρεώνονται με τα πιστωτικά τους υπόλοιπα για να εξισωθούν και πιστώνεται ο λογαριασμός 86 με τους αντίστοιχους αναλυτικούς τους.

11. Μετά απ' αυτές τις ενέργειες, αν ο λογαριασμός 86 «Αποτελέσματα Χρήσης» εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο, τότε το οικονομικό αποτέλεσμα της επιχείρησης είναι αρνητικό δηλαδή ζημιά, ενώ στην αντίθετη περίπτωση είναι θετικό δηλαδή κέρδος. Και στις δύο περιπτώσεις μεταφέρεται στο λογαριασμό 86.99 «Καθαρά αποτελέσματα χρήσης». Στη συνέχεια αν το υπόλοιπο του λογαριασμού 86.99 είναι χρεωστικό, πιστώνεται ο λογαριασμός 86.99 για να εξισωθεί και χρεώνεται ο λογαριασμός 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση» (88.01 ζημιές χρήσης) με το ίδιο ποσό, ενώ αν είναι πιστωτικό χρεώνεται ο λογαριασμός 86.99 για να εξισωθεί και πιστώνεται ο λογαριασμός 88 (88.00 Καθαρά κέρδη χρήσης) με το ίδιο ποσό.

12. Στη συνέχεια χρεώνεται ο λογαριασμός 88.03 με τις ζημιές της προηγούμενης χρήσης που θα καλυφθούν από τα κέρδη της τωρινής χρήσης με πίστωση του λογαριασμού 42.01. Ενώ για το υπόλοιπο κερδών της προηγούμενης χρήσης, πιστώνεται ο λογαριασμός 88.02 με χρέωση του λογαριασμού 42.00.

13. Ο λογαριασμός 88.04 χρεώνεται με το υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών των προηγούμενων χρήσεων που θα καλυφθεί από τα κέρδη της τωρινής χρήσης 42.02.

14. Ο λογαριασμός 88.06 πιστώνεται με το ποσό των πιστωτικών συμψηφιστικών λογιστικών διαφορών που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγούμενων χρήσεων με χρέωση του λογαριασμού 42.04. Αν οι συμψηφιστικές διαφορές του φορολογικού ελέγχου είναι χρεωστικές, τότε με το ποσό αυτό χρεώνεται ο λογαριασμός 42.04.

15. Ο λογαριασμός 88.07 πιστώνεται με τα αποθεματικά που αποφασίζεται η διάθεσή τους και χρεώνεται ο λογαριασμός 41.

16. Ο λογαριασμός 88.08.00 χρεώνεται με το φόρο εισοδήματος με πίστωση του λογαριασμού 54.07.00.

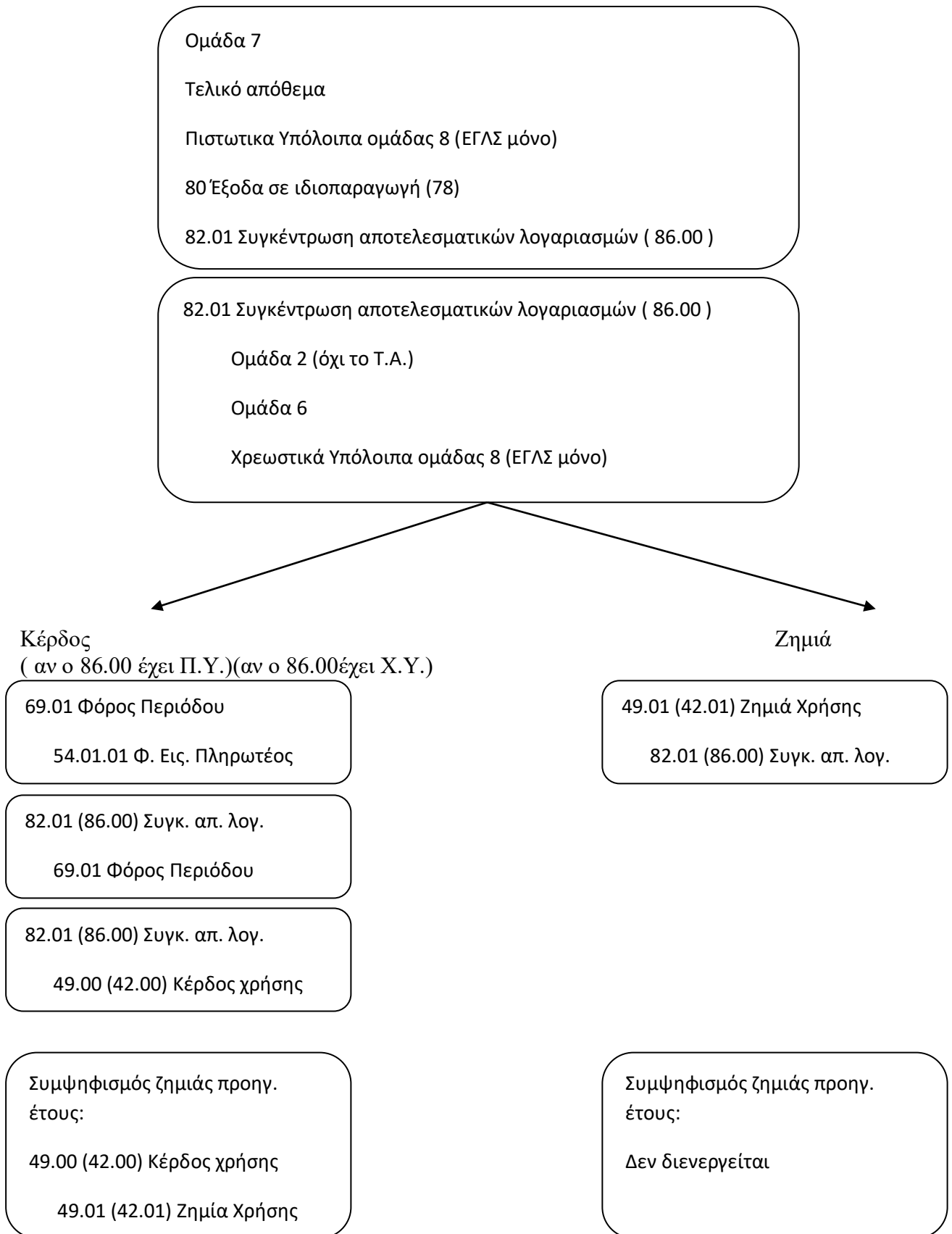
17. Ο λογαριασμός 88.09 χρεώνεται με τους λοιπούς φόρους που βαραίνουν απευθείας τα κέρδη και ζημιές και πιστώνεται ο λογαριασμός 63 π.χ. ο λογαριασμός 63.98.02 «φόρος ακίνητης περιουσίας» προσοχή αυτή η εγγραφή γίνεται στην περίπτωση που ο φόρος αυτός βαραίνει απευθείας τα κέρδη - ζημιές γιατί αλλιώς έχει μεταφερθεί στον 80.00.00

18. Στη συνέχεια, οι λογαριασμοί 88.00 «Καθαρά κέρδη χρήσης», 88.02 «υπόλοιπο κερδ. προηγούμενων χρήσεων», 88.06 «Διαφορά φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και 88.07 «Λογαριασμός αποθέματα προς διάθεση» χρεώνονται με τα υπόλοιπά τους για να εξισωθούν και πιστώνεται λογαριασμός 88.98 όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι ζημιά ή ο λογαριασμός 88.99, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι κέρδος.

19. Επίσης οι λογαριασμοί 88.01 «Ζημιές χρήσης», 88.03 «Ζημιές προηγούμενης χρήσης προ κάλυψης», 88.04 «Ζημιές προηγούμενων χρήσεων προ κάλυψ.», 88.06 «Διαφορά φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων», 88.08 «Φόρος εισοδήματος» και 88.09 «Λοιποί . μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό Κόστος φοροί.» πιστώνονται με τα υπόλοιπά τους για να εξισωθούν και χρεώνεται ο λογαριασμός 88.98, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι ζημιά ή ο λογαριασμός 88.99, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι κέρδος.

20. Μετά από τις παραπάνω λογιστικές ενέργειες, αν το υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι χρεωστικό (88.98 «ζημιές εις νέον») πιστώνεται με το υπόλοιπό του για να εξισωθεί, ενώ αντίστοιχα χρεώνεται ο λογαριασμός 42.01 «Υπόλοιπο ζημιών χρήσης εις νέον» με το ίδιο ποσό. Αν όμως το υπόλοιπο είναι πιστωτικό (88.99 «κέρδη προς διάθεση») τότε χρεώνεται με το υπόλοιπό του για να εξισωθεί, ενώ πιστώνονται οι : 41 με το ποσό των κερδών που μετατρέπονται σε αποθεματικό, 53.01 με τα ποσά Α' και Β' μερίσματος (με το φόρο τους) 43.02 με τα ποσά των μερισμάτων που διατίθενται με σκοπό την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου και ο λογαριασμός 42.00 με το υπόλοιπο των κερδών κλπ.

## Διαγραμματική απεικόνιση εγγραφών προσαρμογής



#### **5.1.4 Εκτυπώνουμε το νέο ισοζύγιο (τελικό)**

Το τελικό ισοζύγιο, παραμένει αμετάβλητο και με βάση αυτό θα πραγματοποιηθεί η απογραφή για το επόμενο έτος.

#### **5.1.5 Υποχρεώσεις στην επόμενη χρήση:**

Κατωτέρω περιγράφονται οι μεταγενέστερες του κλεισίματος ισολογισμού διαδικασίες, που πραγματοποιούνται από το στάδιο υποβολής της φορολογικής δήλωσης έως τη πληρωμή του φόρου μερισμάτων.

1. Υποβολή φορολογικής δήλωσης έως 30/6
2. Σύγκληση Τ.Γ.Σ. έως 10/9
3. Υποβολή Τ.Γ.Σ. στο ΓΕΜΗ έως 30/9
4. Καταβολή μερίσματος τον Οκτώβριο
5. Απόδοση φόρου μερίσματος έως 31/12

#### **5.1.6 Εκπιπόμενες δαπάνες**

Δόκιμο είναι να ελέγχονται πλην των γενικών προϋποθέσεων του αρ. 22 του ΚΦΕ οι δαπάνες με αντικειμενικό τρόπο όπως κατωτέρω καθορίζουν οι σχετικές αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και του Σ.τ.Ε. καθώς και των διοικητικών λύσεων.

#### **5.1.7 ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΕΓΓΡΑΦΩΝ**

##### **5.1.7.1 Clawback and Rebate**

Η ΠΟΛ.1113/2015 αναφέρει τα εξής:

Ο μηχανισμός αυτόματης πληρωμής (clawback) και η σταδιακή εφαρμογή των ποσοστών πληρωμής του ΕΟΠΥΥ (rebates) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 100 παρ. 1 και 5 του ν. 4172/2013 μειώνουν τα συνολικά έσοδα του έτους κατά το οποίο

διευκρινίστηκαν και εκδόθηκαν τα σχετικά στοιχεία για τις εκπτώσεις που χορηγήθηκαν στον ΕΟΠΥΥ από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υγείας.

Ωστόσο η Ε. 2198/2021 αναφέρει πως, όσον αφορά το χρόνο έκπτωσης των ποσών clawback και αυτόματης επιστροφής (clawback), εφαρμόζονται κατ' αναλογία οι διατάξεις της εγκυκλίου του Συλλόγου ΠΟΛ.1113/2015: Άρθρο 6, παρ. 3 του ν. 4308/2014. Αν τα σχετικά έγγραφα έχουν εκτελεστεί ή παραληφθεί πριν από την προθεσμία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων που ορίζεται στο άρθρο 6, παρ. 3 του ν. 4308/2014 και αφορούν την κλειόμενη χρήση για την οποία έχουν κλείσει, η έκπτωση γίνεται κατά το χρόνο αυτό. Διαφορετικά, η έκπτωση διενεργείται από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους κατά το οποίο τα σχετικά έγγραφα εκτελέστηκαν και εκδόθηκαν.

#### **Λογιστικές εγγραφές<sup>1</sup>:**

Εγγραφή την 31/12/X

---

70.08.03 Εκπτώσεις πωλήσεων υπηρεσιών σε συνδεδεμένες οντότητες (73.98)

---

56.03 Εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσεως υπό διακανονισμό (56.03)

Εγγραφή την 31/12/X+1

---

56.03 Εκπτώσεις επί πωλήσεων χρήσεως υπό διακανονισμό (56.03)

54.02 ΦΠΑ (54.00)

---

30.01 ΕΟΠΥΥ (30.00)

#### **5.1.7.2 Πώληση Παγίου**

1 η εγγραφή: Κατά την πώληση παγίου με αναπόσβεστη αξία θα υπολογιστούν οι αποσβέσεις της χρήσης που αναλογούν μέχρι την ημερομηνία της πώλησης.

---

66 Αποσβέσεις (66)

---

1X.02 Σωρευμένες αποσβέσεις (1X.99 Αποσβεσμένα)

---

<sup>1</sup>Taxheaven.gr, Κουλογιάννης Κων/νος, Λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση πιστωτικών τιμολογίων για Clawback, 27/06/2022



2 η εγγραφή: Μεταφέρονται οι αποσβέσεις στην αξία του παγίου, ώστε να υπολογιστεί η αξία του.

---

1X.02 Σωρευμένες αποσβέσεις (1X.99)

---

1X.01 Μικτή αξία κτήσης (1X.00)

---

3 η εγγραφή: Πραγματοποιείται η εγγραφή της πώλησης.

---

30 Πελάτες (30)

1X.01 Μικτή αξία κτήσης (1X.00)

54.02 ΦΠΑ (54.00)

---

4 η εγγραφή (με ζημιά): Χρεώνεται ο λογαριασμός ζημιάς και πιστώνεται ο λογαριασμός του παγίου ώστε να κλείσει.

---

63.01 Ζημιές από διάθεση-απόσυρση ενσώματων παγίων (81.02.04)

1X.01 Μικτή αξία κτήσης (1X.00)

---

4 η εγγραφή (με κέρδος): Χρεώνεται ο λογαριασμός του παγίου ώστε να κλείσει, και πιστώνεται ο λογαριασμός του εσόδου.

---

1X.01 Μικτή αξία κτήσης (1X.00)

75.01 Κέρδη από διάθεση ενσώματων παγίων (81.03.03)

---

### **Απεικόνιση στο μητρώο παγίων**

Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι (παρ. 2 του άρθρου 4 ΕΛΠ).

Μετά την πώληση το πάγιο θα έχει μηδενική αξία. Δεν αναγράφεται το κέρδος ή η ζημιά που προκύπτει από την πώληση παγίου.

## **Έντυπο Φ2**

Θα καταχωρηθεί η αξία του ΦΠΑ της 3ης εγγραφής και όχι του κέρδους από τη 4η εγγραφή.

### **5.1.8. Ημερομηνία Κλεισίματος και Περίοδος Χρήσης**

#### **5.1.8.1 Φορολογική περίοδος (αρ. 8 ΚΦΕ)**

Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το (1) ημερολογιακό έτος(1/1/-31/12). Για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις (2) 30 Ιουνίου. Σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες. Ένα νομικό πρόσωπο που ανήκει κατά ποσοστό που υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα μπορεί να χρησιμοποιήσει ως φορολογικό έτος το (3)φορολογικό έτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Η αλλαγή του φορολογικού έτους δηλώνεται στη Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την αριθ.Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.02.2014, όπως ισχύει, εντός δέκα (10) ημερών από τη νέα ημερομηνία λήξης του φορολογικού έτους, με την υποβολή του εντύπου Μ3 (άρθρο 10 παρ. 4 Κ.Φ.Δ.).

#### **5.1.8 Ημερομηνία Κατάρτισης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων**

Σύμφωνα με την παρ. 3 αρ. 6 των ΕΛΠ, η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται στο συντομότερο χρόνο από:

α.) έξι μήνες από την λήξη της περιόδου ή β.) το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθεται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας. Συνεπώς, η προθεσμία αυτή είναι καταρχάς η 30/6(φορολογική υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης), με την προϋπόθεση ότι δεν υπάρχει άλλη ειδικότερη διάταξη νόμου που να υποχρεώνει σε διαφορετική προθεσμία την ολοκλήρωση των διαδικασιών σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

#### 6.1 Εγγραφές Φόρου Εισοδήματος – Κλίμακες Φόρου

Ο φόρος εισοδήματος συνιστά έξοδο και υποχρέωση κατά το τέλος της χρήσης που αφορά (Λογ.Οδ. 37.6.2). Οι φόροι οι οποίοι δεν προσδιορίζονται βάσει του εισοδήματος, όπως το τέλος επιτηδεύματος και το χαρτόσημο, δεν συντελούν φόρο εισοδήματος, αλλά λοιπά έξοδα και, έτσι, καταχωρούνται σαν τέτοια στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Αν το σύνολο του παρακρατηθέντος και του προκαταβληθέντος φόρου υπερβαίνει το φόρο εισοδήματος που ανακύπτει κατά τη χρήση, το υπόλοιπο (χρεωστικό) εμφανίζεται σαν απαίτηση (ΣΛΟΤ 1153/2016). Βάσει της αρχής του δουλευμένου, το τέλος επιτηδεύματος αποτελεί έξοδο της χρήσεως την οποία αφορά (κλειόμενη χρήση) και όχι κατά τη χρήση στην οποία θα πληρωθεί (ΣΛΟΤ 2014/2016). Ο φόρος εισοδήματος των νομικών προσώπων θα υπολογιστεί με βάση την φορολογική δήλωση και το ποσό του φόρου καθορίζεται κατά με τα αρ. 31 και 32 του ΚΦΕ, ύστερα από έκπτωση: α) του παρακρατηθέντος φόρου, β) του προκαταβληθέντος φόρου, γ) του καταβληθέντος φόρου στην αλλοδαπή κατά άρθρο 9 του ΚΦΕ (αρ. 68 παρ. 3 ΚΦΕ).

31 /12	69.01 Τρέχων φόρος περιόδου (63.07)
	54.01.01 Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης (54.08)
31 /12	64.11.01 Τέλος επιτηδεύματος (63)
	54.01.05 Τέλος επιτηδεύματος περιόδου (54.05)

Το υπόλοιπο του λογαριασμού 54.01 υπολογίζεται ως εξής:

54.01

54.01.03 (προηγούμενου έτους) (33.13)	54.01.01 (54.08)
54.01.02 (33.13)	

Η εγγραφή της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος για τη χρήση X+1 που υπολογίζεται και καταβάλλεται όταν υποβληθεί η δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους X, διενεργείται με την καταβολή της μέσαστη χρήση X+1(ΣΛΟΤ 1153/2016).

Βλ, παράρτημα, εικόνα 1.1 για τη πληρέστερη κατανόηση των εγγραφών.

---

54.01.01 Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης (54.08)

54.01.03 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος – αντίθετος (επόμενου έτους) (33.13)

54.01.05 Τέλος επιτηδεύματος (54.05)

54.01.02 Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος

54.01.03 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος – αντίθετος (προηγούμενου έτους) (33.13)

38.02 Καταθέσεις όψεως (38.03)

---

<i>Πίνακας υπ. αρ. 6Κλίμακα Φόρου Εισοδήματος</i>		
Φυσικά πρόσωπα με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	9% έως 44%	αρ. 29 ΚΦΕ
Νομικά πρόσωπα	22%	αρ. 58 ΚΦΕ
Πιστωτικά ιδρύματα	29%	αρ. 58 ΚΦΕ
Αγροτικοί συνεταιρισμοί και Ομάδες και Οργανώσεις παραγωγών	10%	αρ. 58 ΚΦΕ

<i>Πίνακας υπ. αρ. 7Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος</i>		
Φυσικά πρόσωπα με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	55%	αρ. 69 ΚΦΕ
Νομικά πρόσωπα	80%*	αρ. 71 ΚΦΕ
Τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα	100%	αρ. 71 ΚΦΕ

\* Οι διατάξεις αναφορικά με τη προκαταβολή φόρου για τα νομικά πρόσωπα δεν εφαρμόζονται στις εταιρείες που θα μετασχηματιστούν, συγχωνευθούν ή διασπαστούν και εμπίπτουν στο αρ.71 παρ. 9 ΚΦΕ, καθώς και για τα κέρδη που θα διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν στις ανώνυμες εταιρείες, που απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με ειδικότερες ρυθμίσεις νόμων. Το ποσοστό της προκαταβολής θα

ελαττωθείμεποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) για τα νεοϊδρυόμενα νομικά πρόσωπα τα πρώτα τρία (3) έτη από τη πραγματοποίηση της έναρξης δραστηριότητάς τους. Η ελάττωση αυτή δεν τυγχάνειεφαρμογής για τα που προέρχονται από μετατρεπόμενα ή συγχωνευόμενα άλλων επιχειρήσεων νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τις ρυθμίσεις οιουδήποτε νόμου (αρ. 71 παρ. 3 ΚΦΕ).

<i>Πίνακας υπ. αρ. 8Τέλος επιτηδεύματος</i>			
Νομικά πρόσωπα*	πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους	800 €	αρ. 31 ν. 3986
	πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους	1.000 €	
Ατομική επιχείρηση		650 €	
Υποκατάστημα**		600 €	

\* Εξαιρούνται από την υποχρέωσηπληρωμής του τέλους, οι εταιρείες ανεξαρτήτως νομικής μορφής που τελούν υπό εκκαθάριση, πτώχευση αλλά και αδράνεια (αρ. 31 ν. 3986).

\*\*Περεταίρω, εξαιρέσεις για τα υποκαταστήματα αναγνωρίζονται από τον ν. 3986 και την ΠΟΛ. 1156/2017.

## **6.2 Έκπτωση από Εφ' άπαξ Πληρωμή του Φόρου Εισοδήματος**

Η μείωση του φόρου εισοδήματος - εξόδου, θα καταχωρηθεί με αναλογικήελάττωση του φόρου εισοδήματος της μεταγενέστερης χρήσης, αν στη που αφορά, είχε καταχωρηθεί ο συνολικός φόροςάνευ έκπτωσης (ΣΛΟΤ 2597/2015).

31 /12	69.01 Τρέχων φόρος περιόδου (63.07)
	54.01.01 Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης (54.08)
<hr/>	
54.01.01 Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης (54.08)	
38.02 Καταθέσεις όψεως (38.03)	
<hr/>	
69.01 Τρέχων φόρος περιόδου (63.07) – καταχωρείται το ποσό της έκπτωσης	

Επομένως, το έτος X+1 στο οποίο καταχωρείται η καταβολή του φόρου, θα καταδεικνύει μειωμένο φόρο εισοδήματος(έξοδο) ίσο με την έκπτωση από την εμπρόθεσμηπληρωμή του φόρου που αφορά το έτος X.

### 6.3 Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος

Παρατίθεται πίνακας με τις προθεσμίες υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

*Πίνακας υπ. αρ. 9 Προθεσμίες Φορολογικής Δήλωσης*

Φυσικά πρόσωπα	30ή Ιουνίου του επόμενου φορ. έτους	αρ. 67 ΚΦΕ	(3) δόσεις, που πληρώνονται μέχρι την τελευταία εργάσιμη του μηνός Ιουλίου, Σεπτεμβρίου και Νοεμβρίου.
Φυσικά πρόσωπα τα οποία έχουν αποβιώσαν ή μετέφεραν την κατοικία τους στο εξωτερικό	σε όλη τη διάρκεια του φορ. έτους	αρ. 67 ΚΦΕ	έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του πρώτου μήνα του επόμενου έτους
Φυσικά πρόσωπα τα οποία συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα τα οποία τηρούν απλογραφικά βιβλία	το πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορ. εισοδήματος νομικών προσώπων	αρ. 67 ΚΦΕ	(2) δόσεις, που πληρώνονται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Σεπτεμβρίου και του Νοεμβρίου κάθε έτους.
Νομικά πρόσωπα	τελευταία εργάσιμη ημέρα του έκτου μήνα από τη λήξη του	αρ. 69 ΚΦΕ	(6) Πληρωμές σε δόσεις. Η πρώτη δόση πρέπει να καταβληθεί έως την τελευταία

	φορολογικού έτους		εργάσιμη ημέρα του μήνα που έπεται της ημερομηνίας υποβολής της δήλωσης.
Νομικά πρόσωπα σε εκκαθάριση	(1) Ένα μήνα από το τέλος της περιόδου αναφοράς για τα εισοδήματα που εισπράχθηκαν κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς.	αρ. 69 ΚΦΕ	ολόκληρο το ποσό και όχι ύστερα από την επόμενη εργάσιμη ημέρα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης
Διαλυόμενα νομικά πρόσωπα για που δεν επιβάλλεται από διάταξη νόμου εκκαθάριση	(1) μήνα από τη διάλυση	αρ. 69 ΚΦΕ	

## 6.4 Τέλος διαφήμισης υπέρ δήμων και κοινοτήτων

Υφίσταται με την εισαγωγή του β.δ. 24.9/20.10.1958 τέλος διαφήμισης το οποίο, αν δεν καταβληθεί προκαλεί αδυναμία έκπτωσης των αναλογούντων δαπανών διαφήμισης. Κρίσιμο είναι, επομένως, να ελέγχει η οντότητα τις δαπάνες διαφήμισης της, σε περίπτωση που αυτές εμπίπτουν στο άνω τέλος.

### 6.4.1 Ορισμοί διαφήμισης:

(α) Σύμφωνα με τη γνωμοδότηση αριθ. 25/2000 του Νομοθετικού Συμβουλίου (Ν.Σ.Κ.) του 2000, διαφήμιση θεωρείται κάθε μορφή επικοινωνίας που αποσκοπεί στην αύξηση της αποτελεσματικότητας των εμπορικών συναλλαγών και γενικά στην άσκηση ορισμένης επιρροής στην κοινή γνώμη.

(β) Σύμφωνα με το άρθρο 11 του Ν. 3587/2007 και το άρθρο 9 του Ν. 2251/1994, διαφήμιση θεωρείται κάθε επικοινωνία που γίνεται στο πλαίσιο εμπορικής, βιομηχανικής,

τεχνικής ή επαγγελματικής δραστηριότητας με σκοπό την τόνωση της πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών.

#### **6.4.2 Έκπτωση δαπανών διαφήμισης**

Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (ΠΟΛ. 1113/2015).

#### **6.4.3 Μέθοδος εξόφλησης**

Σύμφωνα με τη Υ.Α. 25538/2022, η πληρωμή των μη καταβληθέντων τελών διαφήμισης από τους φορολογούμενους γίνεται μέσω των ηλεκτρονικών υπηρεσιών του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων και θεωρείται εμπρόθεσμη εάν γίνεται εντός της προθεσμίας που ορίζεται από την ισχύουσα νομοθεσία για την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης καταβολής, το τέλος διαφήμισης υπόκειται σε πάγιο πρόστιμο ανάλογα με τον αριθμό των μηνών καθυστέρησης. Σε περίπτωση καθυστέρησης πληρωμής, ο οφειλέτης επιβαρύνεται με πρόστιμο υπέρ της τοπικής αρχής ύψους 1% του τέλους για κάθε μήνα καθυστέρησης, αλλά όχι περισσότερο από 200% του οφειλόμενου ποσού..

#### **6.4.4 Περιοριστική διατύπωση**

Η απαρίθμηση των περιπτώσεων όπου επιβάλλονται τα τέλη του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, είναι κατά την κρίση του Σ.τ.Ε. περιοριστική, δηλαδή υπό άλλη διατύπωση δεν υπόκεινται στο τέλος του διατάγματος διαφημίσεις που δεν μπορεί να υπαχθούν σε μία από τις οριζόμενες κατηγορίες (σχετ. ΑΠΟΦ. 4443/2001, ΑΠΟΦ. 4222/1999).

### **6.5 Εισφορά 2% υπέρ ΕΔΟΕΑΠ**

Ένα άλλο βάρος διαφήμισης, έχει εισαχθεί για την στήριξη του προϋπολογισμού του ΕΔΟΕΑΠ. Το τέλος αυτό, σε αντίθεση με το τέλος υπέρ δήμων και κοινοτήτων, δεν



υφίσταται όχι για την εξεύρεση εκπεσιμότητας των δαπανών, αλλά έχει ως συνέπεια μόνο της κυρώσεις της εκπρόθεσμης ΑΠΔ.

### **6.5.1 Η εισφορά επιβάλλεται:**

#### 1. Στα ΜΜΕ:

Για τον ετήσιο κύκλο εργασιών κάθε μιας από τις επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 3 παράγραφος 1 στοιχείο α), εφόσον προκύπτει από τις καθαρές δραστηριότητες της επιχείρησης ή του φορέα εκμετάλλευσης μέσω ενημέρωσης και ψυχαγωγίας. (αρ. 24 ν. 4498/2017).

#### 2. Επιχειρήσεις όταν δεν καταβάλλεται η εισφορά 2% από τον διαφημιστή(ΜΜΕ):

Για διαφημιστικές ή προωθητικές υπηρεσίες που πραγματοποιούνται αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο μέσω του Διαδικτύου ή για αμοιβή για την προώθηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εν γένει, εφόσον ο αποδέκτης των υπηρεσιών αυτών έχει κατοικία ή έδρα στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την κατοικία ή την έδρα του παρόχου των υπηρεσιών, και στις ανωτέρω περιπτώσεις δεν ευθύνεται το πρόσωπο που καταβάλλει την αμοιβή. (αρ. 24 ν. 4498/2017).

Το ειδικό αυτό τέλος αφορά τις διαφημιστικές υπηρεσίες, την παραγωγή, τη δημοσίευση, την προώθηση, την προώθηση πωλήσεων και τη διανομή διαφημιστικών υπηρεσιών μέσω του Διαδικτύου (αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο) που δεν χρεώνονται από εταιρείες μέσω ενημέρωσης και ψυχαγωγίας ή εταιρείες χαρτοφυλακίου βάσει της παρούσας διάταξης β'. (Υ.Α. με αριθ. Φ20155/25187/Δ16.624/2018). Οι διαφημιζόμενοι δεν υπόκεινται σε ειδική εισφορά 2% διότι, σύμφωνα με το νόμο, οι διαφημιζόμενοι υποχρεούνται να καταβάλλουν εργοδοτικό φόρο 2% επί του μηνιαίου κύκλου εργασιών τους όταν διαφημίζονται σε ελληνικά μέσα ενημέρωσης και χώρους ψυχαγωγίας. (Απάντηση ΕΔΟΕΑΠ στο ΞΕΕ Αρ.Πρωτ. 15905 6/11/18).

### **6.5.2 Υπολογισμός εισφοράς**

Ο διαφημιζόμενος λοιπόν, δεν παρακρατεί και αποδίδει στην καθαρή αξία του τιμολογίου, αλλά υπολογίζει και αποδίδει 2% επί της καθαρής αξίας του τιμολογίου, η οποία

είναι η συμφωνηθείσα τιμή, μειωμένη κατά 2% (Απάντηση ΕΔΟΕΑΠ στο ΞΕΕ Αρ.Πρωτ. 15905 6/11/18).

Παράδειγμα

Καθαρή αξία τιμολογίου = 100 ευρώ

Εισφορά =  $100 - 100/1,02 = 1,96$  ευρώ

### **6.5.3 Κυρώσεις**

Στους υπόχρεους που δεν υποβάλουν ΑΚΕΕΔ, την υποβάλουν εκπρόθεσμα ή την υποβάλουν με ανακριβή στοιχεία, επιβάλλεται πρόσθετη επιβάρυνση εισφοράς, όπως προβλέπεται για κάθε περίπτωση από το άρθ. 7 του ν. 2972/2001 («Κυρώσεις για εκπρόθεσμα, ανακριβή και μη υποβολή Α.Π.Δ.»). Ο υπολογισμός των πρόσθετων τελών της κάθε είδους ληξιπρόθεσμης ειδικής εισφοράς ποσοστού 2% στο διαδίκτυο προς τον Ε.Δ.Ο.Ε.Α.Π. γίνεται σύμφωνα με την περ. 11 της υποπαρ. ΙΑ.2 της παρ. ΙΑ΄ του άρθ. πρώτου του ν. 4152/2013 (ετήσιο επιτόκιο που ισούται με το επιτόκιο αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας, συν ένα περιθώριο 800 μονάδων βάσης (δηλαδή 8%), υπολογισμένο σε ετήσια βάση).

### **6.5.4 Μη υπόχρεοι**

Στις πλατφόρμες airtickets, booking, σε επαγγελματικούς καταλόγους (τύπου χρυσού οδηγού) δεν υφίσταται υποχρέωση της εισφοράς του 2% της διαφήμισης (Απάντηση ΕΔΟΕΑΠ στο ΞΕΕ Αρ.Πρωτ. 15905 6/11/18 ).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

### ΑΠΟΓΡΑΦΗ – ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗ (ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ) ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ

Για τη κατανόηση της διαδικασίας της απογραφής, θα αναλυθούν τα αρχεία που αφορούν αποθέματα και η μέθοδος επιμέτρησης τους

#### 7.1 Λογιστικά Αρχεία (αρ. 4 ΕΛΠ)

Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων(σ.σ. βιβλίο αποθήκης): Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται: α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώροβ) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται.

Αρχείο αποθεμάτων τρίτων: Οι οργανισμοί που κατέχουν μετοχές άλλων οργανισμών τηρούν αρχεία των μετοχών αυτών, αναλυτικά κατά κατηγορία, αριθμό και τοποθεσία, σύμφωνα με τις παραγράφους α) και γ) του παρόντος άρθρου 4.

#### 7.2 Έννοια Αποθεμάτων

Τα αποθέματα περιλαμβάνουν περιουσιακά στοιχεία (εμπορεύματα ή προϊόντα) που κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία της επιχείρησης ή περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται σε διαδικασία μετατροπής σε προϊόντα. Περιλαμβάνουν επίσης όλα τα είδη υλικών που κατέχονται για κατανάλωση κατά την παραγωγή αγαθών ή υπηρεσιών.Συνήθεις

τύποι αποθεμάτων είναι τα εμπορεύματα, τα υλικά παραγωγής, οι πρώτες ύλες, η παραγωγή σε εξέλιξη και τα έτοιμα προϊόντα (Λογ. οδ.) Οι αγορές αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου (αρ. 20 παρ. 8 ΕΛΠ). Στα αποθέματα δεν συμπεριλαμβάνει εγγυοδοσίες (επιστρεπτέα είδη συσκευασίας, κενές φιάλες, κλπ) (παρ. 5 άρ. 4 ΠΟΛ.1003/2014). Οι παλέτες συσκευασίας έχουν μηδενική ή ασήμαντη αξία, χαρακτηρίζονται ως άχρηστο υλικό και, κατά συνέπεια, δεν συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά των αποθεμάτων (ΣΛΟΤ 1875/2019).

### **7.3 Χρόνος Απογραφής**

Τα ΕΛΠ δεν προσδιορίζουν τον ακριβή χρόνο αναγνώρισης των αποθεμάτων. Ο προσδιορισμός του ποσού των αποθεμάτων μιας οντότητας γίνεται σε κατάλληλη χρονική στιγμή ώστε να διασφαλίζεται η αξιοπιστία των δεδομένων. Ωστόσο, είναι αυτονόητο ότι η απογραφή θα πρέπει να διενεργείται και να ολοκληρώνεται εντός του χρονικού πλαισίου για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων..<sup>1</sup>

### **7.4 Αρχική Αναγνώριση - Κόστος Κτήσης Αποθεμάτων**

Τα αποθέματα αποτιμώνται στο κόστος κτήσης. Το κόστος των αποθεμάτων περιλαμβάνει όλα τα έξοδα που απαιτούνται για να φθάσουν στην παρούσα θέση (περιοχή) και κατάστασή τους, (αρ. 20 ΕΛΠ). Το κόστος των αγαθών και των πρώτων υλών περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, τους εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους (εξαιρουμένων εκείνων που μια επιχείρηση μπορεί να ανακτήσει αναδρομικά από τις φορολογικές αρχές, όπως ο φόρος προστιθέμενης αξίας), τα έξοδα μεταφοράς, τα έξοδα παράδοσης και άλλα έξοδα που αποδίδονται άμεσα στην απόκτηση τελικών προϊόντων,

---

<sup>1</sup>E-forologia.gr, Απογραφή αποθεμάτων, Νικόλαος Παπαγιάννης, 04/01/16

πρώτων υλών και υπηρεσιών. Οι εμπορικές εκπτώσεις, οι μειώσεις τιμών και παρόμοια στοιχεία αφαιρούνται κατά τον προσδιορισμό του κόστους των αποθεμάτων. (Λογ. οδ.).

$$\text{Κόστος κτήσης} = \text{τιμή αγοράς} + \text{έξοδα αγοράς} - \text{εκπτώσεις}$$

## 7.5 Επιμέτρηση

Τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας (αρ. 20 ΕΛΠ). Η «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» ορίζεται ως η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης του αποθέματος, μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίηση της διάθεσης. Το κόστος που απαιτείται για την πώληση είναι συνήθως οι προμήθειες πώλησης, τα έξοδα συσκευασίας και τα μεταφορικά. (Λογ. οδ. 20.6.5)

$$\text{Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία} = \text{εκτιμώμενη τιμή πώλησης} - \text{κόστη πώλησης}$$

Όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, η διαφορά (ζημιά) επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων (Λογ. οδ 20.6.2).

$$\text{Ζημιά επιμέτρησης} = \text{Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία} - \text{Κόστος κτήσης} - \text{ΤΑ}$$

Παράδειγμα (Λογ. οδ. αρ. 20)

	Σενάριο	
	A	B
Αξία κτήσης Α.Α.	100	100
Αγορές περιόδου	1200	1200
Αξία κτήσης ΤΑ	150	150
Κόστη πώλησης ΤΑ	20	20
Εκτιμώμενη τιμή πώλησης ΤΑ	190	160

Ζητείται να προσδιοριστεί η αξία επιμέτρησης για τα σενάρια Α και Β και το ποσό της σχετικής ζημιάς, εάν υπάρχει.

#### Ανάλυση - απάντηση

	Σενάριο Α	Σενάριο Β
Εκτιμώμενη αξία πώλησης	190	160
Απαιτούμενο κόστος για την πώληση	20	20
Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία	170	140
Αξία επιμέτρησης (επιλέγω τη μικρότερη ανάμεσα στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία και το κόστος κτήσης ΤΑ)	150	140
Ζημιά επιμέτρησης	$150-150=0$	$140-150=-10$
Κόστος πωληθέντων	1150	1160

Εγγραφή απομείωσης αποθεμάτων 31/12 - Σενάριο Β	Χρέωση	Πίστωση
Απομείωση εμπορευμάτων (ζημιά)	10	
Σωρευμένη απομείωση εμπορευμάτων (αντίθετος)		10

Με ρητή φορολογική διάταξη(αρ. 25 ΚΦΕ), η «φορολογική βάση» ταυτίζεται με την «λογιστική βάση», επομένως δεν χρήζει φορολογικής αναμορφώσεως, η «ζημιά» που τυχόν προκύπτει, από την εφαρμογή του λογιστικού κανόνα αποτίμησης των αποθεμάτων.<sup>1</sup>

#### Αξία επιμέτρησης

Η αποτίμηση πρέπει να γίνει στην τιμή που τα αποθέματα μπορούν να πωληθούν (ΣΛΟΤ 434/2015).

<sup>1</sup>Taxheaven.gr, Αποτίμηση (επιμέτρηση) αποθεμάτων - Τι προβλέπεται λογιστικά και φορολογικά, Κωνσταντίνος Νιφορόπουλος, 18/04/2016

## **7.6 Απαλλαγή από την Υποχρέωση Απογραφής**

Α) Οι πολύ μικρές επιχειρήσεις που βασίζονται στα ΕΛΠ με ετήσιες καθαρές πωλήσεις από την πώληση αγαθών ύψους 150.000 ευρώ ή λιγότερο μπορούν να μην κάνουν απογραφή και να αντιμετωπίζουν τις αγορές κατά τη διάρκεια της περιόδου ως έξοδα. (αρ. 30 ΕΛΠ).

Β) Όταν η οντότητα έχει ως κύριο αντικείμενο των εργασιών της (άνω του 50% του συνόλου του καθαρού κύκλου εργασιών από πώληση αγαθών) μία από τις δραστηριότητες που αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1019/2015 (πχ αρτοποιεία, φωτογραφεία, περίπτερα, supermarket, κρεοπωλεία,

## **7.7 Μέθοδος Επιμέτρησης (Αποτίμησης)**

### **7.7.1 Λογιστική αντιμετώπιση αρ. 20 ΕΛΠ**

Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου (ΜΣΟ) ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται.

### **7.7.2 Φορολογική αντιμετώπιση αρ. 25 ΚΦΕ**

Τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Ωστόσο, ο φορολογούμενος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που

εφάρμοσε η επιχείρηση. Η ΠΟΛ. 1003/14 προτείνει και τη χρήση της μεθόδου της λιανικής τιμής.

### 7.7.3 Μέσος σταθμικός όρος (ΜΣΟ)

Αρχικό απόθεμα + Αγορές χρήσης

---

Ποσότητα Αποθέματος έναρξης + Ποσότητα αγορών χρήσεων

#### Παράδειγμα

Αρχικό απόθεμα (ΑΑ) = 1000 ευρώ

Αρχική ποσότητα = 100 τεμάχια

Αγορές χρήσης (ΑΧ) = 2000 ευρώ

Ποσότητα αγορών = 160 τεμάχια

Τελικό απόθεμα (ΤΑ) = 20 τεμάχια

Να υπολογιστεί ο ΜΣΟ, το ΤΑ σε αξία και το κόστος πωληθέντων.

Λύση

$ΜΣΟ = (1000 + 2000) / (100 + 160) = 11,54$

$ΤΑ = 20 * 11,54 = 230,8$

$Κόστος πωληθέντων = ΑΑ + ΑΧ - ΤΑ = 1000 + 2000 + 230,8 = 3230,8$



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

### ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

#### 8.1 Έννοια

«Η σημαντική διαφορά μεταξύ μιας υποχρέωσης και μιας πρόβλεψης είναι ότι στην περίπτωση μιας πρόβλεψης, δεν είναι αβέβαιο μόνο το αν τελικά θα προκύψει μια υποχρέωση, αλλά και το ακριβές ποσό που απαιτείται για τον διακανονισμό της υποχρέωσης και/ή ο χρόνος εμφάνισής της. Εάν η πιθανότητα επέλευσης ενός τέτοιου γεγονότος είναι μικρότερη από 50%, τότε δεν αναγνωρίζεται καμία πρόβλεψη στον ισολογισμό. Συνήθη παραδείγματα προβλέψεων είναι οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους, οι προβλέψεις για διάφορες εκκρεμείς δίκες που δεν συνεπάγονται αναγνωρισμένη μείωση της αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, οι προβλέψεις για περιβαλλοντική αποκατάσταση και οι προβλέψεις που προκύπτουν από εγγυήσεις ποιοτικής απόδοσης πωληθέντων αγαθών.»(Λογ. Οδ. 22.3.1)

#### 8.2 Πρόβλεψη Αποζημίωσης Προσωπικού

«Οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, αναγνωρίζονται και επιμετρώνται: α) στα προκύπτοντα από τη νομοθεσία ονομαστικά ποσά κατά την ημερομηνία του ισολογισμού β) με βάση αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο, εάν η αναλογιστική μέθοδος έχει σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις» (ΕΛΠ αρ. 22 περ. 13). Διαφορές που προκύπτουν είτε κατά την επανεκτίμησή είτε κατά το διακανονισμό των μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των προβλέψεων, αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες της περιόδου στην οποία προκύπτουν (ΕΛΠ αρ. 22 περ. 14). Το υπόλοιπο της πρόβλεψης σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού εμφανίζει το υπόλοιπο βάσει των προβλέψεων του νόμου (ΣΛΟΤ 1963/2016).

### 8.2.1 Πρόβλεψη στα ονομαστικά ποσά

Οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που υπολογίζονται στο τέλος κάθε χρήσης, καλύπτουν, τουλάχιστον, τις αποζημιώσεις εξόδου από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησης ( ν. 2190/1920 αρ. 42 παρ. 14). Βάσει του ν. 2112/1920, σχηματίζονται σε ποσοστό 40% της δικαιούμενης κατά την ημερομηνία του ισολογισμού αποζημίωσης (Λογ.Οδ 22.13.1).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ελληνικού Εργατικού Κώδικα (νόμος αριθ. 3198 του 1955), η αποζημίωση που καταβάλλεται κατά τη συνταξιοδότηση φθάνει σε ένα ανώτατο όριο εάν η προϋπηρεσία του εργαζομένου στον ίδιο εργοδότη υπερβαίνει τα 16 έτη. (ΕΛΤΕ 27/2021). Εύλογη βάση ολοκλήρωσης του σχηματισμού της πρόβλεψης για την αποζημίωση εξόδου του προσωπικού από την υπηρεσία, θεωρείται η ηλικία των 62 ετών των εργαζομένων, οπότε η κατανομή των παροχών συνταξιοδότησης πραγματοποιείται από το 46ο μέχρι το 62ο έτος της ηλικίας τους (Απόφαση του IASB - *Attributing Benefit to Periods of Service*).

### 8.2.2 Πρόβλεψη με αναλογιστική μέθοδο

Η αναλογιστική μέθοδος έχει σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις σε περιπτώσεις μεγάλων οντοτήτων με σημαντικό αριθμό υπαλληλικού προσωπικού, με μικρή κινητικότητα και υψηλές αποδοχές για τα εκάστοτε οικονομικά δεδομένα. Ως κοινώς αποδεκτή αναλογιστική μέθοδος προτείνεται η μέθοδος της προβεβλημένης πιστωτικής μονάδας(Λογ.Οδ 22.13.1).

#### Λογιστικές εγγραφές:

Έστω τη Χρήση Χ οι προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού υπολογίζονται σε 50.000

60.04 Προβλέψεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία (68.00)	50.000
57.01 Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους (44.00)	50.000

Κατά τη διάρκεια της χρήσης Χ1 έγιναν καταβολές σε αποζημιώσεις απόλυσης ή συνταξιοδότησης 15.000 .

57.01 Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους (44.00)	15.000
38.02 Καταθέσεις όψεως (38.03)	15.000

Στο τέλος της χρήσης 20X1 υπολογίζεται εκ νέου το ύψος της πρόβλεψης σε 45.000 .

Ο 57.01 έχει υπόλοιπο 50.000-15.000=35.000

Για να φθάσει τα 45.000 πρέπει να επιβαρυνθεί κατά 10.000

60.04 Προβλέψεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία (68.00)	10.000
57.01 Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους (44.00)	10.000

Στο τέλος της χρήσης 20X1 υπολογίζεται εκ νέου το ύψος της πρόβλεψης σε 40.000 .

Για να φθάσει τα 40.000 πρέπει να μειωθεί κατά 10.000

57.01 Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους (44.00)	5.000
76.05 Κέρδη από αναστροφή άλλων προβλέψεων (84.00)	5.000

Ο λογαριασμός 57.01(44.00) πρέπει την 31/12 να παρουσιάζει το ποσό που υπολογίζεται την ημερομηνία αυτή. Επομένως πρέπει να διενεργούνται οι λογιστικές εγγραφές για να οδηγηθούμε σε αυτό το ποσό.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9**

### **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ**

#### **9.1 Συμπεράσματα – προτάσεις**

Στο τέλος της χρήσης κάθε έτους, έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία (Ημερολόγια–Καθολικά) όλες οι συναλλαγές της επιχείρησης.

Το προσωρινό Ισοζύγιο, το οποίο συντάσσεται αμέσως μετά την καταχώρηση και της τελευταίας συναλλαγής του έτους, απεικονίζει την οικονομική κατάσταση του κάθε περιουσιακού στοιχείου, των υποχρεώσεων, των εσόδων και εξόδων στο τέλος της χρήσης . Στις 31/12, επίσης μετά την τελευταία συναλλαγή, συντάσσεται υποχρεωτικά γενική πραγματική απογραφή για όλα τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις της επιχείρησης. Με τον τρόπο αυτόν η επιχείρηση έχει τη λογιστική εικόνα ( προσωρινό Ισοζύγιο) και την πραγματική εικόνα (δεδομένα πραγματικής απογραφής) όλων των οικονομικών στοιχείων της στο τέλος της χρήσης . Πολλές φορές, μεταξύ του προσωρινού Ισοζυγίου και της Απογραφής παρουσιάζονται διαφορές και είναι απαραίτητο να γίνουν προσαρμογές στους λογαριασμούς με βάση τα δεδομένα της πραγματικής απογραφής . Αυτές οι εγγραφές, που τακτοποιούν τους λογαριασμούς σύμφωνα με την Απογραφή, ονομάζονται εγγραφές προσαρμογής και συνήθως είναι σχετικές με:

α) Τακτοποίηση εξόδων–εσόδων.

β) Τακτοποίηση διάφορων λογαριασμών περιουσιακών στοιχείων (ταμείο, καταθέσεις σε Ευρώ, αποθέματα κ.λπ.).

γ) Τακτοποίηση διάφορων λογαριασμών, απαιτήσεων και υποχρεώσεων.

δ) Τακτοποίηση διάφορων λογαριασμών σε ξένο νόμισμα και χρεογράφων.

ε) Διενέργεια απόσβεσης επί των παγίων περιουσιακών στοιχείων.στ) Διενέργεια προβλέψεων για διάφορους λόγους (κινδύνους εκμετάλλευσης και προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους).

Κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, γίνεται αντιληπτό ότι, το κλείσιμο ισολογισμού αναφέρεται στη διαδικασία κατά την οποία οι οικονομικές εναπομείνουσες και οι οικονομικές επιπτώσεις μιας επιχείρησης καταγράφονται και αξιολογούνται σε ένα συγκεκριμένο χρονικό σημείο. Κατά το κλείσιμο, οι λογαριασμοί της εταιρείας επαληθεύονται, τίθενται οι εγγραφές προσαρμογής αποτελέσματος σε κατάλληλους λογαριασμούς και υπολογίζονται τα κέρδη, οι ζημιές της εταιρείας και η ωφέλεια τρίτων(πχ μέτοχοι).

Η διαδικασία κλεισίματος ισολογισμού είναι βαρύνουσας σημασίας για την αξιολόγηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μιας εταιρείας. Μετά τη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων εσωτερικοί και εξωτερικοί χρήστες, αντλούν τις απαραίτητες πληροφορίες (πχ τράπεζες, μέτοχοι).

Αν η διοίκηση, δεν εφαρμόσει σωστά τις λογιστικές και εμπορικές επιταγές, ενέχει και ποινική ευθύνη (ν. 4548, 4308). Το ΔΣ έχει την ευθύνη της τήρησης λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων.

Για την ορθή πρακτική εφαρμογή των εργασιών τέλους χρήσης απαιτείται, επομένως, γνώση ενός πλέγματος λογιστικής και φορολογικής νομοθεσίας οι οποία αναθεωρείται ανά τακτά χρονικά διαστήματα. Οι εργασίες απαρτίζονται από πληθώρα βημάτων τα οποία αν συγκεκριμενοποιηθούν και κατηγοριοποιηθούν όπως η παρούσα εργασία υπαγορεύει, μπορούν να βοηθήσουν στην αποφυγή λαθών και στην αρτιότερη παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων. Κατά τη πραγματοποίησή τους μπορεί να ευρεθούν τυχόν λάθη που πραγματοποιήθηκαν κατά τις λογιστικές καταχωρίσεις, εκ παραδρομής μη διενέργεια φορολογικών υποχρεώσεων(πχ υποβολή φορολογικών εντύπων), ασυμφωνίες κατά την επισκόπηση του ισοζυγίου κλπ.

Επομένως, προαπαιτούμενο είναι η ορθή ανάγνωση, του λογιστή που θα διενεργήσει τις εγγραφές κλεισίματος της νομοθεσίας περί ΑΕ (ν. 4548/2018), της φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013), των ΕΛΠ (ν. 4308/2014) αλλά και κάθε διοικητικής πράξης που έχει εκδοθεί από την ΑΑΔΕ και το Υπουργείου Οικονομικών για τη διευκρίνηση των προεκτεθέντων νόμων.

Κατ' ακολουθία, προτεινόμενες ερευνητικές προτάσεις σχετικές με τη παρούσα εργασία είναι η διενέργεια εμπειρικής έρευνας για την ορθή χρήση των εργασιών τέλους χρήσης και την επίπτωση αυτών στις οικονομικές καταστάσεις.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Νεγκάκης Χ., Ταχυνάκης Π., (2021), Χρηματοοικονομική Λογιστική Θεωρία – Εφαρμογές, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική ΙΚΕ

Χρήστος Ι. Νεγκάκης, (2015), Λογιστική εταιριών σύμφωνα με τα ελληνικά και διεθνή λογιστικά πρότυπα, Θεσσαλονίκη, Αειφόρος Λογιστική ΙΚΕ

Καραμάνης Κ., Βρουστούρης Π. (2015), Λογιστική Οργάνωση στα πλαίσια των Ε.Λ.Π., Αθήνα, ΜΕΝΙΠΠΙΟΣ Ι.Κ.Ε,

Φίλος, Ι., (2013). Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα οδηγός εφαρμογής, Αθήνα: Παμισος

Μαρκάζος Κ., (2014), Τα νέα λογιστικά πρότυπα, οι βελτιώσεις και οι κίνδυνοι, Αθήνα: Επιχείρηση

Δαλιάνης Γ., Δεληγιάννης Θ., (2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Η αναγκαία εξέλιξη, Αθήνα: Παμισος

Γρηγοράκος Θ., (2001). Ανάλυση - Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού, Αθήνα: Παμισος

Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη, Δημήτριος Ι. Καραγιάννης (2016), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα σε Τεταρτοβάθμια Ανάπτυξη στην Πράξη, Αθήνα: Καραγιάννης Δ. Ιωάννης- Καραγιάννης Δ. Αικατερίνη ΟΕ.

Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη, Δημήτριος Ι. Καραγιάννης (2018), Αφορολόγητα Αποθεματικά – Δαπάνες Φορολογικά Αναγνωρίσιμες – Φορολογικός Έλεγχος στην Πράξη, Αθήνα: Καραγιάννης Δ. Ιωάννης- Καραγιάννης Δ. Αικατερίνη ΟΕ.

Γ. Κορομηλά, Μ. Τσιαουσίδου (2015), Ελληνικά λογιστικά πρότυπα για τις πολύ μικρές και μικρές οντότητες – ανάλυση και ερμηνεία, πρακτικός οδηγός εφαρμογής, Αθήνα, TAX ADVISORS

Γιώργος Λαζαρίδης (2020), Αποφάσεις ΔΕΔ: - σχετικά με τις εκπιπόμενες και μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα υπό το καθεστώς του Ν. 4172/2013, Αθήνα: Παμισος

Δημ. Σταματόπουλος - Παρ. Σταματόπουλος - Γιάννη Σταματόπουλος (2021), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ανάλυση – Ερμηνεία, Αθήνα, Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα: Σταματόπουλος Ι. & ΣΙΑ Ε.Ε

Δημ. Σταματόπουλος - Παρ. Σταματόπουλος - Γιάννη Σταματόπουλος (2020), Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων. Ανάλυση – Ερμηνεία, Αθήνα, Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα: Σταματόπουλος Ι. & ΣΙΑ Ε.Ε Ε.Ε

Christine Jonick (2017), Principles of Financial Accounting, Georgia, University of North Georgia Press Dahlonega,

B. Elliott and J. Elliott (2009), Financial accounting and reporting, Edinburgh, Pearson Education Limited

David Annand (2018), Introduction to Financial Accounting, Athabasca, Athabasca University

Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ 010/2015, Αθήνα, 16 Οκτωβρίου 2015, ΕΛΤΕ

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 4308, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014)

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 4548, Αναμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών, (ΦΕΚ Α' 104/13-06-2018)

ΠΟΛ. 1003, «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚΑ' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», Αθήνα, 31 Δεκεμβρίου 2014, ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4172, Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013)

ΒΑΣΙΛΙΚΟΝ ΔΙΑΤΑΓΜΑ 20-10/1958, Περί κωδικοποίησης εις ενιαίον κείμενον Νόμου των ισχυρουσών διατάξεων περί των προσόδων των δήμων και κοινοτήτων, (ΦΕΚ Α' 171/20.10.1958)

Περί κωδικοποίησης εις ενιαίον κείμενον Νόμου των ισχυούσων διατάξεων περί των προσόδων των δήμων και κοινοτήτων

ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 4449, Υποχρεωτικός έλεγχος των ετήσιων και των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, δημόσια εποπτεία επί του ελεγκτικού έργου και λοιπές διατάξεις, (ΦΕΚ Α' 7/24.1.2017)

## **ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ**

Κωνσταντίνος Ιωαν. Νιφορόπουλος, [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr), 19/05/2023, Άρθρο- Χρήση 2022: Οδικός χάρτης για το «κλείσιμο» - Checklist και οδηγίες 137 σημείων

Επαμεινώνδας Μπατσινίλας, Αντώνιος Νασόπουλος, [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr), 21/02/2022, Άρθρο- Κλείσιμο χρήσης βάσει Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Ε. - Πρακτική εφαρμογή

[www.aade.gr](http://www.aade.gr) (ενδικοφανείς προσφυγές)



## **ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΠΕΞΗΓΗΣΗΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ**

ΕΦΚΑ Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης

ΑΠΔ Αναλυτική Περιοδική Δήλωση

ΔΣ Διοικητικό Συμβούλιο

ΣΛΟΤ Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης και Έλεγχος

ΚΦΕ Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

ΕΛΠ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ν. 4308/2014

ΕΓΛΣ Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Λογ. οδ. Λογιστική οδηγία του ν. 4308/2014

Τ.Γ.Σ. Τακτική Γενική Συνέλευση

Γ.Σ. Γενική Συνέλευση

ΔΕΔ Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

ΣτΕ Συμβούλιο της Επικρατείας

ΓΕΜΗ Γενικό Εμπορικό Μητρώο

ΑΑΔΕ Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

ΑΕ Ανώνυμη Εταιρεία

# ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Εικόνα 1.

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ, κ.λπ.			
	Φόρος που αναλογεί: x 22% x 29% x 10%	004	54.01.01 (54.08)
(+)	Φόρος που αναλογεί με βάση τις διατάξεις της παρ.1 άρθρ.47 ν.4172/2013: x 22% x 29% x 10%	080	
	Φόρος που αναλογεί στο εισόδημα της παρ. 2 του άρθρου 71Z του ν.4172/2013: x 17%	089	
	Φόρος που αναλογεί με βάση τις διατάξεις της παρ.1 άρθρ. 47 ν.4172/13 για εισόδημα της παρ. 2 του άρθρου 71Z του ν.4172/2013: x 17%	092	
	Πιστωτικά υπόλοιπα παρ. 1 άρθρου 93 ν. 4605/2019 (δεύτερο εδάφιο)	761	
	Πιστωτικά υπόλοιπα παρ. 1 άρθρου 93 ν. 4605/2019 (πρώτο εδάφιο)	762	
(-)	Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.3908/2011 (λόγω πραγματοποίησης επενδύσεων)	579	
	Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.4399/2016 (λόγω πραγματοποίησης επενδύσεων)	574	
	Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.4608/2019 (λόγω πραγματοποίησης επενδύσεων)	582	
	Μισθώματα για χρήση ακινήτου (παρ. Β2 άρθ. 43 και παρ. Β2 άρθ. 44 ν.4030/2011)	575	
	<b>Άθροισμα:</b> [(004) + (080) + (089) + (092) + (761)] - [(762) + (579) + (574) + (582) + (575)]	700	(α)
	Φόρος αλλοδαπής (με ΣΑΔΦ)	619	
	Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση	009	
	Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε	090	54.01.02 (33.13)
	Φόρος που προκαταβλήθηκε	008	54.01.03 (33.13)
(-)	Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. μερίσματα (παρ.3 άρθρ.68 ν.4172/2013)	052	
	Φόρος οικοδομικών επιχειρήσεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών	111	
	Πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων (εφαρμογή παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012)	751	
	Φόρος αλλοδαπής (εκτός ΣΑΔΦ)	600	
	<b>Άθροισμα:</b> (619) + (009) + (090) + (008) + (052) + (111) + (751) + (600)	701	(β)
	Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό	012	(β) - (α) = (δ)
	Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	011	(α) - (β) = (γ)
	Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους	014	54.01.03 (33.13)
	Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	006	
	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	007	
	Τέλος επιτηδεύματος (άρθ. 31 ν.3986/2011)	911	54.01.05 (54.05)
	<b>Άθροισμα:</b> (011) + (014) + (006) + (007) + (911)	702	(ε)
	Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	704	(ε) - (δ)
	Πιστωτικό ποσό	703	(δ) - (ε)
	Πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή της παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012	749	(στ)
	Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	750	(δ) - (ε) - (στ)

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων Α.Α.Δ.Ε.

Έκδοση 1.0 - 2022

Πίνακας υπ. αρ. 10 - Εκπιπτόμενες δαπάνες βάσει αποφάσεων ΔΕΔ που αφορούν έξοδα (ομάδα 6 των ΕΛΠ)

	<b>Προϋπόθεση εκπεσιμότητας ή Επισήμανση</b>	<b>Απόφαση</b>
πάγια	1. να καταχωρήθηκε στο μητρώο παγίων 2. να εγγράφηκε ως δαπάνη αποσβέσεων στο βιβλίο 3. να έχει εξειδικευμένη περιγραφή στο μητρώο παγίων	ΔΕΔ Θ 3689/2021  ΔΕΔ 1221/2019
αποζημίωση απόλυσης	υψηλότερη αποζημίωση της προβλεπόμενης καθώς και αποζημίωση σε μέλος ΔΣ, μπορεί να θεωρηθεί ως φορολογικό πλεονέκτημα, ωστόσο γενικώς αποτελούν παραγωγική δαπάνη.  καταβολή αποζημίωσης, επιπλέον της νομίμου, στο απολυθέν προσωπικό δεν αναγνωρίζεται ως παραγωγική δαπάνη, όταν απολύεται όλο το προσωπικό και η επιχείρηση διακόπτει την επιχειρηματική της δραστηριότητα.	ΔΕΔ 1050/2020  Σ.τ.Ε. 4118/1997  Σ.τ.Ε. 3455/1995
μισθοδοσία προσωπικού, εισφορές	να καταβληθούν ή βεβαιωθούν ή καταλογιστούν οι ασφαλιστικές εισφορές	Σ.τ.Ε. 3243/1988, 3571/1980
αμοιβές εταίρων Ο.Ε.	1. Γενική Συνέλευση Μετόχων ή Εταίρων ή σχετική πρόβλεψη σε κάποιο άρθρο του καταστατικού 2. να περιγράφονται οι εργασίες που έγιναν κατά το χρόνο απαίτησης της αμοιβής ή απαιτούνται για την υλοποίησή του, δαπάνες που έγιναν για το σκοπό αυτό. 3. να μην πραγματοποιήθηκε η αμοιβή πριν την Γ.Σ. ή τη τροποποίηση του καταστατικού όπου προβλέφθηκε η αμοιβή	ΔΕΔ 1279/2019  ΔΕΔ 3245/2019
εκτός έδρας δαπάνες (έξοδα διαμονής,	πέραν εξοδολογίων τα προβλεπόμενα από τα ΕΛΠ (νόμιμα	Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 13280/26-05-2015

σίτισης, κίνησης, κλπ.) κατά τη διάρκεια ταξιδιών των εργαζομένων που έχουν καταβληθεί από τον εργαζόμενο	παραστατικά (αποδείξεις, τιμολόγια)	
έξοδα κίνησης	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. ο αριθμός των ΕΙΧ που έχει στην κατοχή της η επιχείρηση να μην είναι δυσανάλογος με τον αριθμό του προσωπικού</li> <li>2. αποδείξεις λιανικής πώλησης να αναγράφεται ο Α.Φ.Μ. ή τα πλήρη στοιχεία της διεύθυνσης και της επωνυμίας ή ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος</li> <li>3. σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 θα έπρεπε να είχε εκδοθεί απόδειξη δαπάνης προς τους εταίρους, με ποσό ίσο με τις δαπάνες για τα καύσιμα και τα έξοδα κίνησης</li> <li>4. ίδιο καύσιμο με αυτό της που απαιτεί το μεταφορικό μέσο</li> <li>5. να μην είναι αυτοκίνητο μεγάλου κυβισμού, καθώς οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής και συντήρησής τους είναι πολύ πιο αυξημένες σε σχέση με τα χαμηλότερου κυβισμού αυτοκίνητα (απορρίφθηκαν δαπάνες σε ποσοστό 90%)</li> </ol>	<p>ΔΕΔ 8/2020</p> <p>ΔΕΔ 1571/2020</p> <p>ΔΕΔ 1385/2020</p> <p>ΔΕΔ 1571/2020</p>
δαπάνες επισκευής και συντήρησης οχήματος	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. να μην επαναλαμβάνονται ανά τακτά χρονικά διαστήματα</li> <li>2. να μην είναι ιδιαίτερα μεγάλες οι μεγάλες ποσότητες των ειδών των αποκτώμενων ανταλλακτικών</li> <li>3. το μεταφορικό μέσο να φαίνεται στην ιδιοκτησία του κατόχου στη Γ.Γ.Π.Σ.</li> </ol>	ΔΕΔ 1338/2023
πακέτο της συνδρομητικής τηλεόρασης	πέραν της θέασης των τηλεοπτικών καναλιών να υφίσταται σύνδεση στο διαδίκτυο, ήτοι στοιχείο που συμβάλλει στην απρόσκοπτη λειτουργία της επιχείρησης	ΔΕΔ 1338/2023
ρούχα εργασίας	1. αν το προσωπικό της εταιρίας είναι μικρό, προφανώς διατέθηκαν για διαφημιστικούς λόγους σε	ΔΕΔ 8/2020

	<p>τρίτους, αν η ποσότητα αγοράς είναι μεγάλη και υπάρχει λογότυπο της εταιρείας</p> <p>2. οι εν λόγω αγορές ενδυμάτων να αποτελούν μέρος ενός κώδικα ενδυμασίας της εταιρείας</p>	
είδη καθαριότητας	να είναι μικροέξοδα	ΣΤΕ 3325/2015
καφέδες, αναψυκτικά, χυμοί, νερά, αρτοσκευάσματα	<p>1. να είναι μικροέξοδα</p> <p>2. στις αγορές να μη συμπεριλαμβάνονται και προσωπικές δαπάνες όπως αγορές οινοπνευματωδών ποτών (ουίσκι, οίνος, ρετσίνα) ή λοιπών προσωπικών δαπανών</p> <p>3. να δικαιολογούνται από τη φύση των δραστηριοτήτων της επιχείρησης</p>	<p>ΣΤΕ 3325/2015</p> <p>ΔΕΔ 458/2020</p> <p>ΔΕΔ 129/2023</p>
supermarket	<p>να μην αγοράστηκαν προϊόντα πχ:</p> <p>α) ειδών διατροφής (τυριά, αλλαντικά, φρούτα, μαναβική, σνακς, πατατάκια, κλπ)</p> <p>β) ειδών ατομικής υγιεινής (ξυραφάκια, σερβιέτες), ειδών καθαρισμού, ειδών οικιακής χρήσεως,</p> <p>ενώ επίσης η επιχείρηση προμηθεύεται παρόμοια είδη από προμηθευτές σε μεγάλες ποσότητες.</p>	ΔΕΔ 128/2023
δικηγόρος	δαπάνη για παράσταση σε δίκη αφορούσε σε δαπάνη της επιχείρησης και όχι σε προσωπική δαπάνη	ΔΕΔ 1080
μεταπτυχιακό	<p>1. να μην είναι βασιζόμενες σε αποδείξεις επιβεβαίωσης πληρωμής αλλά σε νομότυπα παραστατικά</p> <p>2. το πρόγραμμα σπουδών να είναι συναφές με την επιχειρηματική του δραστηριότητα</p>	ΔΕΔ 175/2023
έξοδα ταξιδίων (αεροπορικά, διαμονή)	<p>1. να υφίσταται τυχόν</p> <p>α) παραγγελία από επιχείρηση η οποία έλαβε χώρα εκείνη την περίοδο</p> <p>β) ηλεκτρονική αλληλογραφία με τυχόν προγραμματισμένες συναντήσεις με επιχειρήσεις του κλάδου</p> <p>γ) επίσκεψη σε έκθεση προϊόντων</p> <p>δ) στοιχεία επαγγελματικών συνεδρίων</p> <p>ε) τουριστικών - επιχειρηματικών</p>	<p>ΔΕΔ 3557/2019</p> <p>ΔΕΔ 585/2019</p>

	<p>προβολών ή εκθέσεων στ) οι επιχειρήσεις με τις οποίες ήρθαν σε επαφή ζ) οι συμφωνίες που προέκυψαν από αυτά τα ταξίδια 2. να αναγράφονται ονόματα υπαλλήλων της εταιρίας 3. να αναγράφεται ο προορισμός</p>	<p>ΔΕΔ 1137/2019 ΔΕΔ 1199/2023</p>
δαπάνες προβολής και διαφήμισης	<p>να μην αναγράφεται αόριστη και ασαφής αιτιολογία "αμοιβή για τη προώθηση...στα καταστήματα", ή "προώθηση προϊόντων στα καταστήματα..."</p>	<p>ΔΕΔ 2003/2019</p>
έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας (γεύματα, δείπνα, έξοδα ξενοδοχείων, κ.λπ)	<p>1. λίστα των φιλοξενούμενων ατόμων 2. να μην πραγματοποιήθηκαν σε μη εργάσιμες ημέρες (Σάββατο ή Κυριακή ή Αργία) χωρίς να μπορεί να αποδειχθεί εάν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης 3. η σχέση των προσώπων αυτών με την επιχείρηση</p>	<p>ΔΕΔ 2086/2019 ΔΕΔ 2086/2019</p>
δώρα πελατών - προμηθευτών- προσωπικού	<p>1. λίστα προσώπων 2. η σχέση των προσώπων αυτών με την επιχείρηση 3. να μην είναι μάρκες πολυτελείας, ουδόπως μπορεί να χαρακτηριστεί ως ένα απλό δώρο στο προσωπικό της επιχείρησης</p>	<p>ΔΕΔ 1410/2019 ΔΕΔ 1137/2019</p>
καύσιμο Θέρμανσης	<p>να έχει καταναλωθεί σε μήνες με χαμηλή θερμοκρασία</p>	<p>ΔΕΔ 1180/2019</p>
έκθεση εξωτερικού	<p>παραστατικά μίσθωσης εκθεσιακού χώρου, παραστατικά διακίνησης δειγμάτων εμπορευμάτων, αν διενεργήθηκαν πωλήσεις από τους εκθεσιακούς χώρους</p>	<p>ΔΕΔ 1199/2023</p>
χρηματικό έπαθλο	<p>1. δημοσίευση νικητών σε κάποιο μέσο 2. στοιχεία επικοινωνίας με τους νικητές όπου να τους ανακοινώνεται το χρηματικό έπαθλο</p>	<p>ΔΕΔ 983/2023</p>
τηλεφωνικά	<p>βαρύνει την επιχείρηση που χρησιμοποιεί το τηλέφωνο, έστω και αν το τηλέφωνο δεν της ανήκει. (Η σύνδεση είναι στο όνομα άλλου).</p>	<p>Σ.τ.Ε.3887-88/1985</p>
δωρεές	<p>ποσά προς ημεδαπά νομικά πρόσωπα τα οποία επιδιώκουν κοινοφελείς σκοπούς, ανεξάρτητα</p>	<p>Σ.τ.Ε. 6004/96</p>

	από το αν αυτά έχουν ή όχι τη νομική μορφή του ιδρύματος, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα	
παιχνίδια	μη παραγωγική	ΔΕΔ 713/2020
κομμωτήριο	μη παραγωγική	ΔΕΔ 713/2020

*Πίνακας υπ. αρ.11 Διαφημίσεις που απαιτούν τέλος διαφήμισης*

<p>Ημερολόγια</p> <p>Διαφημιστικά δώρα</p> <p>Θεωρούνται τα δώρα επί των οποίων τίθεται οποιαδήποτε ένδειξη που υποδηλώνει την ταυτότητα της επιχείρησης, ανεξάρτητα αν με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται ή όχι η διαφήμιση (ΣτΕ 888/1991).</p> <p>Έντυπα</p> <p>Αυτοκόλλητα</p> <p>Είδη με διαφημιστικές παραστάσεις ή λέξεις.</p> <p>Διαφημίσεις από τον αέρα.</p> <p>Ένθετα διαφημιστικά φυλλάδια, που διανέμονται μαζί με τις εφημερίδες και τα περιοδικά.</p> <p>Τοποθέτησή προϊόντων σε ειδικά σημεία εντός του καταστήματος .</p> <p>Έντυπα, δώρα, επιγραφές σε ειδικά σημεία εντός του καταστήματος.</p> <p>Έκδηλώσεις - εκπλήξεις ("Happenings") στους χώρους του καταστήματος.</p> <p>Ενοικίαση χώρων σε ειδικά ράφια.</p> <p>Τοποθέτηση προϊόντων σε ειδικές προθήκες ή περίπτερα.</p> <p>Διανομή δοκιμαστικών προϊόντων.</p>	<p>κατηγορία Δ' της παρ. 1 του άρθρου 15 του από 24-9/20-10/1958 β.δ.</p>
<p>Αναγραφή στα υλικά συσκευασίας στοιχείων ξένων προς την επωνυμία και κυρίως προς το αντικείμενο της επιχείρησης.</p>	<p>ΠΟΛ. 1125/2000</p>
<p>Αναπτήρες και στυλό</p> <p>Stands σε σούπερ μάρκετ</p> <p>Γευστικές δοκιμές προϊόντων σε κέντρα διασκέδασης.</p> <p>Χρηματικά έπαθλα που καταβάλλουν επιχειρήσεις - δωροθέτες στους συμμετέχοντες σε τηλεοπτικά ή ραδιοφωνικά παιχνίδια.</p>	<p>ΠΟΛ. 1029/28-2-2006</p>
<p>Δαπάνη εκτύπωσης φυλλαδίου στο εξωτερικό, το οποίο όμως διανεμήθηκε στο εσωτερικό.</p>	<p>ΣτΕ 2069/1982</p>
<p>Έντυπα ταξιδιωτικά προγράμματα των ταξιδιωτικών γραφείων μόνο στην περίπτωση που διανέμονται σε ευρύ κύκλο προσώπων (ένθετα στον περιοδικό τύπο ή διανομή σε χώρους καταστημάτων κλπ).</p>	<p>15408/21-4-2003 έγγρ. ΥΠΕΣΔΔΑ, Δ/νση Οικονομικών Ο.Τ.Α</p>

Ταξιδιωτικά σακίδια ή χαρτοφύλακες που χορηγούν ταξιδιωτικά γραφεία στους πελάτες.	ΠΟΛ.1028/2006
Μίσθωση συγκεκριμένου χώρου εντός ευρύτερου χώρου (π.χ αίθουσα ξενοδοχείου), που καταβάλλεται από φαρμακευτική επιχείρηση προκειμένου να αναρτηθούν στο χώρο αυτό stands με την επωνυμία της, με σκοπό τη διάθεση στους συνέδρους ιατρούς ενημερωτικών φυλλαδίων για τα εν κυκλοφορία φάρμακά της.	ΠΟΛ. 1120/2007
Μίσθωση οπτικοακουστικών μέσων στο πλαίσιο του ιατρικού συνεδρίου, ενημερωτικών διαφανειών για επιστημονική ενημέρωση καθώς και κάθε διαφημιστική πράξη που γίνεται με δώρα, έντυπα, κάθε είδους παραστάσεις ή λέξεις σε αυτοκόλλητα ή είδη με διαφημιστικές παραστάσεις ή λέξεις ή με άλλο παρόμοιο τρόπο στο πλαίσιο συμμετοχής σε ιατρικά συνέδρια / εκδηλώσεις.	
Η δαπάνη που καταβάλλεται για την αμοιβή ατόμων που πραγματοποιούν προώθηση πωλήσεων προϊόντων (προβολή τους) στα σημεία πώλησης.	64774/17-2-2006 Έγγρ. ΥΠΕΣΔΔΑ / Δ/νση Οικονομικών Ο.Τ.Α
Η δαπάνη που απορρέει από τη σύναψη σύμβασης μίας επιχείρησης με ευρέως αναγνωρίσιμα πρόσωπα ή γενικότερα τρίτους για τη διαφημιστική προβολή και προώθηση των προϊόντων της, έναντι προκαθορισμένων υποχρεώσεων που ορίζονται στη σύμβαση και αφορούν στην προβολή του σήματος της επιχείρησης στην ενδυμασία τους, τη φωτογράφιση και προβολή στα Μ.Μ.Ε με τα σήματα της εταιρίας.	259/2007 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ.

Πίνακας υπ. αρ. 12 Διαφημίσεις που δεν απαιτούν τέλος διαφήμισης

*Πίνακας 7.2 Διαφημίσεις που δεν απαιτούν τέλος διαφήμισης*

Η αναγραφή επί των υλικών συσκευασίας (χαρτί περιτυλίγματος, τσάντες, κουτιά συσκευασίας κ.λπ.) της επωνυμίας της επιχείρησης ή του καταστήματος.	ΠΟΛ.1125/2000
Η αναγραφή επί των πωλουμένων από αυτή εμπορευμάτων της επιχείρησης.	άρθρο 5, παρ.2 του ν.1900/1990
Διαφημίσεις που γίνονται στις εφημερίδες, στα περιοδικά, στο ραδιόφωνο και στην τηλεόραση.  Ως διαφημίσεις που γίνονται στις εφημερίδες και στα περιοδικά που είναι τυπογραφικά ενσωματωμένες στα μέσα αυτά, με την έννοια ότι αποτελούν αναπόσπαστο στοιχείο της έντυπης ύλης τους για να μην απαιτούν τέλος διαφήμισης.	
Τιμοκατάλογος που αποστέλλει επιχείρηση σε εμπόρους για την υποβολή των παραγγελιών τους και ο οποίος απεικονίζει τα πωλούμενα είδη της.	ΠΟΛ. 1005/2005
Η δαπάνη με την οποία χρεώνει εμπορική επιχείρηση τους προμηθευτές της για την έκδοση τιμοκαταλόγου ή διαφημιστικού εντύπου που περιλαμβάνει τα προϊόντα τους δεν υπόκειται σε τέλος διαφήμισης, καθόσον με τα πιο πάνω	



Έντυπα διαφημίζεται η εμπορική επιχείρηση που εκδίδει αυτά και όχι οι προμηθεύτριες	
CD, τα οποία είναι ένθετα σε περιοδικά	
Κατασκευή πινακίδων και σημαιών που έχουν ως μόνο περιεχόμενο το σήμα εταιρείας πετρελαιοειδών και αναρτώνται σε πρατήρια που εμπορεύονται μόνο τα δικά της προϊόντα.	ΣτΕ 4118/1997
Έντυπα που αποστέλλουν οι επιχειρήσεις σε συγκεκριμένους πελάτες τους και όχι στο ευρύτερο κοινό.	ΠΟΛ. 1056/2007
Προϊόντα τρίτων που διαθέτει μία επιχείρηση δωρεάν σε άλλες επιχειρήσεις ή σε φυσικά πρόσωπα (π.χ καλάθια με ποτά), στα οποία δεν αναγράφεται η επωνυμία της επιχείρησης.	40913/15-10-2002 έγγρ. ΥΠΕΣΔΔΑ, Δ/νση Οικονομικών Ο.Τ.Α & Σ.τ.Ε 887/1991
Διαφημίσεις που διενεργούνται δια προβολών στους κινηματογράφους.	40913/15-10-2002 έγγρ. ΥΠΕΣΔΔΑ, Δ/νση Οικονομικών Ο.Τ.Α
Επικοινωνιακό έντυπο υλικό επιχείρησης, το οποίο αναφέρεται στα προϊόντα της και διατίθεται στους συνεργάτες ή υπαλλήλους της (πωλητές - dealers), προκειμένου να τα επιδεικνύουν στους τελικούς καταναλωτές (και όχι να τα διανέμουν σε αυτούς), κατά τη διεξαγωγή της προσπάθειας πώλησής τους.	259/2007 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ.
Διαφήμιση στο εξωτερικό	Άρθρο 15, παρ. 1 Επιβάλλεται υπέρ των δήμων και κοινοτήτων τέλος για κάθε διαφήμιση που γίνεται με οποιοδήποτε τρόπο και μορφή σε χώρους που βρίσκονται μέσα στα διοικητικά τους όρια.