

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.**



**ΚΑΛΟΓΕΡΟΠΟΥΛΟΥ ΘΕΟΔΩΡΑ Α.Μ :10114**

**ΝΤΖΟΛΑ ΝΙΚΟΛΙΤΣΑ Α.Μ :10030**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ : ΑΓΓΕΛΟΠΟΥΛΟΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΟΣ**

**ΠΑΤΡΑ 2015**

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

|   |    |
|---|----|
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ .....  | 4  |
| ΠΡΟΛΟΓΟΣ .....  | 4  |
| <br>  |    |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....   | 4  |
| ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΑ Δ.Λ.Π.....                                 | 4  |
| 1.1 Ιστορική ανασκόπηση .....                                     | 4  |
| 1.2 Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα .....                         | 5  |
| 1.3 Ορισμός και χρησιμότητα.....                                  | 6  |
| 1.4 Η αναγκαιότητα της χρήσης τους από τις επιχειρήσεις .....     | 6  |
| 1.5 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από την εφαρμογή τους .....   | 7  |
| <br>  |    |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....   | 8  |
| Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....                           | 8  |
| 2.1 Οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π.....                 | 8  |
| 2.2 Πεδία εφαρμογής του Δ.Λ.Π. ....                               | 9  |
| 2.3 Σκοπός οικονομικών καταστάσεων .....                          | 9  |
| 2.4 Οικονομικές καταστάσεις (Δ.Λ.Π 1, Δ.Λ.Π. 7) .....             | 10 |
| 2.5 Ισολογισμός τέλους χρήσης (Δ.Λ.Π 1).....                      | 10 |
| 2.6 Κατάσταση αποτελεσμάτων (Δ.Λ.Π 1) .....                       | 12 |
| 2.7 Διαφορές ΔΛΠ 1 και Ελληνικής Νομοθεσίας .....                 | 14 |
| 2.8 Κατάσταση ταμειακών ροών (Δ.Λ.Π 7) .....                      | 15 |
| 2.9 Προσάρτημα οικονομικών καταστάσεων .....                      | 16 |
| <br>  |    |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....   | 16 |
| ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π. ....      | 16 |
| 3.1 Ποια λέγονται φορολογικά και ποια λογιστικά αποτελέσματα..... | 16 |
| 3.2 Φορολογητέα κέρδη ή ζημιές με τα Δ.Λ.Π. ....                  | 16 |
| 3.3 Τακτικό αποθεματικό με τα Δ.Λ.Π .....                         | 17 |

|  |  |    |
|--|--|----|
| 3.4  | Α΄ μέρισμα (ελάχιστο όριο 35%).....  | 18 |
| 3.5  | Αφορολόγητα αποθεματικά του Ν.3299/04 .....  | 18 |
| 3.6  | Κέρδη εις νέο – διανομή κερδών .....   | 18 |
| 3.7  | Παράδειγμα με διανομή κερδών σε νέο που έχουν φορολογηθεί.....   | 18 |
| 3.8  | Διανομή κερδών, όταν από τη φορολογική δήλωση προκύπτουν ζημιές .....  | 19 |
| 3.9  | Έσοδα αφορολόγητα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο .....  | 19 |
| 3.10   | Διανομή κερδών που υπερβαίνουν τα φορολογητέα κέρδη.....   | 19 |
| 3.11   | Ποιες επιχειρήσεις εφαρμόζουν ΔΛΠ .....  | 19 |
| 3.12   | Πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ.....  | 20 |
| 3.13   | Αλλαγές στον Κ.Β.Σ. για την εφαρμογή των ΔΛΠ.....  | 21 |
| 3.14   | Φορολογητέα κέρδη ή ζημιές .....   | 21 |
| 3.15   | Τακτικό αποθεματικό με τα ΔΛΠ .....  | 21 |
| 3.16   | Πότε δεν υπολογίζεται τακτικό αποθεματικό .....  | 21 |
| 3.17   | Παράδειγμα που αφορά εταιρεία με έσοδα αφορολόγητα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο.....  | 22 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....                                |  | 24 |
| ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ ..... |  | 24 |
| 4.1  | Τήρηση των λογιστικών βιβλίων με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας.....   | 24 |
| 4.2  | Προτεινόμενο Λογιστικό Σύστημα .....   | 25 |
| 4.3  | Τήρηση των Λογιστικών Βιβλίων με βάση τα ΔΛΠ.....  | 26 |
| 4.4  | Λογιστικοί χειρισμοί για να συνταχθούν οι παραπάνω πίνακες .....   | 27 |
| 4.5  | Πώς αποτιμούνται τα αποθέματα, όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ.....  | 29 |
| 4.6  | Πώς αποτιμούνται οι τίτλοι και τα χρηματοοικονομικά προϊόντα από τα χρηματοοικονομικά ιδρύματα και τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις.....  | 29 |
| 4.7  | Πώς καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών οι πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών, Ο Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Φορολογικών Αποθεματικών, ο Π.Σ.Λ.Φ.Β., καθώς και οι λοιπές οικονομικές καταστάσεις ..... | 29 |
| 4.8  | Τι υπογράφει ο λογιστής , όταν τα βιβλία τηρούνται με βάση τα ΔΛΠ .....  | 30 |
| 4.9  | Καταστάσεις που δημοσιεύονται .....  | 30 |

|   |   |    |
|---|---|----|
| 4.10                                    | Ανεπάρκεια στα βιβλία, όταν συντάσσεται ο Πίνακας Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης.....         | 30 |
| 4.11                                    | Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.) .....                             | 31 |
| ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....                         |   | 32 |
| ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ – Δ.Λ.Π. 12 ..... |   | 32 |
| 5.1                                     | Εισαγωγή - μέθοδοι λογιστικής παρακολούθησης του φόρου εισοδήματος σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12..... | 32 |
| 5.2                                     | Σκοπός και πεδίο εφαρμογής του πρότυπου .....   | 34 |
| 5.3                                     | Προσδιορισμός των όρων που χρησιμοποιούνται από το πρότυπο .....                                | 35 |
| 5.4                                     | Ελληνική Νομοθεσία .....  | 37 |
| 5.5                                     | Διαφορές ΔΛΠ 12 και Ελληνικής Νομοθεσίας.....   | 37 |
| 5.6                                     | Γενικοί λογιστικοί κανόνες για τον αναβαλλόμενο φόρο .....                                      | 37 |
| 5.7                                     | Διανομή προσωρινών διαφορών από αναβαλλόμενους φόρους.....                                      | 38 |
| 5.8                                     | Παράδειγμα διανομής φόρου εισοδήματος.....  | 38 |
| 5.9                                     | Παράδειγμα σύνταξης της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης .....                                   | 42 |
| <u>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6</u>                       |   |    |
| 6.1                                     | Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Βιβλία & Στοιχεία.....  | 45 |
| ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....                       |   | 52 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....                      |   | 53 |

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Η διαφοροποίηση στον τρόπο παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων και αποτελεσμάτων προέκυψε από το γεγονός ότι κάθε χώρα διαμορφώνει τις νομοθετικές της διατάξεις βάση των αναγκών της, αποσκοπώντας τόσο στο συμφέρον και την ευμάρεια των πολιτών της, όσο και στην υγιή διαχείριση των οικονομικών εισροών και εκροών της. Συνεπώς κάθε χώρα διαμορφώνει και ρυθμίζει την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων με βάση τους κρατικούς της μηχανισμούς, δηλαδή τις νομοθετικές διατάξεις που της επιτρέπουν να συνδιαλέγεται με την αγορά. Αν και η μεθοδολογία καταγραφής των οικονομικών καταστάσεων μπορεί να φαίνεται ίδια από χώρα σε χώρα, υπάρχουν διαφορές οι οποίες οφείλονται κυρίως στην ποικιλομορφία των κοινωνικών και νομικών συνθηκών, που σαφώς επηρεάζουν στην θέσπιση των εθνικών λογιστικών διατάξεων αφού διαφέρουν από χώρα σε χώρα. Η εισαγωγή νέων επιχειρήσεων στο χρηματιστηριακό σύστημα και την παγκοσμιοποιημένη αγορά στάθηκε ως αρωγός για την συμμετοχή νέων χωρών στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες. Προέκυψε έτσι η ανάγκη ενός ομογενοποιημένου και συνάμα ενός κεντρικού και ομοιόμορφου οικονομικού κώδικα. Το γεγονός αυτό θα καταστούσε δυνατή τη σύγκριση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων κάθε χώρας, από τους οικονομικούς αναλυτές καθώς και τους επενδυτές. Άρα τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα –Δ.Λ.Π.(International Accounting Standards – IAS) είναι λογιστικές πρακτικές με μορφή κανόνων με τους οποίους οφείλουν να εναρμονιστούν πλέον όλες οι επιχειρήσεις , ακόμα και οι ελληνικές εισηγμένες στο χρηματιστήριο, ύστερα από κοινοτική οδηγία.

## **ΠΡΟΛΟΓΟΣ**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) και τα νέα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) αποτελούν τα τελευταία χρόνια ένα από τα σημαντικότερα θέματα στη διεθνή λογιστική και επιχειρηματική κοινότητα. Για το λόγο αυτό έχουν γίνει πολλές έρευνες σχετικά με την ποιότητα και την επιπλέον ποσότητα των πληροφοριών που παρέχεται μέσω της υιοθέτησης των διεθνών προτύπων, αλλά και για τις επιπτώσεις που έχουν στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που τα υιοθετούν.

Στόχος αυτής της μελέτης είναι να παρουσιαστούν τα γενικά στοιχεία σχετικά με τα Δ.Π.Λ. και ποιο ειδικά να εντοπισθεί ο τρόπος με τον οποίο γίνεται η φορολόγηση των επιχειρήσεων συμφώνα με αυτά και επίσης με ποιον τρόπο γίνεται η διάθεση του αποτελέσματος.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1**

### **ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΑ Δ.Λ.Π.**

## 1.1 Ιστορική ανασκόπηση

Η επιτροπή των διεθνών λογιστικών προτύπων (international accounting standards committee-IASC) συστήθηκε στις 29 Απριλίου το 1973, ύστερα από συμφωνία Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικού, της Ολλανδίας, του Ηνωμ. Βασιλείου, της Ιρλανδίας και των ΗΠΑ. Η αρχική αυτή συμφωνία αναθεωρήθηκε τον Νοέμβριο του 1982, οπότε υπεγράφη και το αναθεωρημένο καταστατικό της International Accounting Standards Committee – IASC. Τον Απρίλιο του 2001, η IASC μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board, για εναρμόνιση της επωνυμίας με την επωνυμία της αντίστοιχης αμερικάνικης οργάνωσης Financial Accounting Board (FASB).

Στις 13 Ιουνίου 2000 σε ανακοίνωση της η επιτροπή πρότεινε να καταρτισθούν σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π) οι ενοποιημένοι λογαριασμοί για όλες τις επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά της Ε.Ε. Στις 17 Ιουλίου το Συμβούλιο ECOFIN χαιρέτησε την ανακοίνωση αυτή και τόνισε ότι η αξιοπιστία, διαφάνεια και συγκρισιμότητα των λογαριασμών αποτελούν θεμελιώδες στοιχείο ολοκλήρωσης και της διεθνούς ανταγωνιστικότητας των ευρωπαϊκών χρηματοπιστωτικών αγορών. Οι επιχειρήσεις συμφωνούν στην έγκριση των Δ.Λ.Π αφού θα διευκολυνθεί έτσι η εμπορευσιμότητα κινητών αξιών, οι συγχωνεύσεις – εξαγορές και οι πράξεις χρηματοδότησης. Επίσης οι τίτλοι μιας εταιρείας ανήκουν σε επενδυτές προερχόμενους από διάφορα μέρη του κόσμου.

## 1.2 Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα

Η Ελλάδα ξεκίνησε να κάνει προσπάθειες στις αρχές του 2003, για την υποχρεωτική επιβολή της χρήσης των ΔΛΠ στις ελληνικές επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, καθώς και την προαιρετική χρήση τους σε όσες επιχειρήσεις είναι Ανώνυμες Εταιρίες και παρόλο που δεν είναι εισηγμένες, ελέγχονται από Ορκωτούς Λογιστές. Το γεγονός αυτό κατέστη αδύνατον αφού η σημαντική αυτή λογιστική μετάβαση ήταν δύσκολη για τις ελληνικές επιχειρήσεις. Έτσι τα ΔΛΠ εφαρμόστηκαν στην Ελλάδα στις αρχές του 2005 όπως προβλεπόταν εξαρχής από την Ευρωπαϊκή Ένωση για όλες τις χώρες μέλη της.

Από την 1/1/2005 όλες οι εισηγμένες εταιρείες της Ε.Ε υποχρεούνται να εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π κατά την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων τους. Η συμβατότητα των Δ.Λ.Π/ΔΠΧΠ είναι σημαντική ακόμα και για τις μη εισηγμένες εταιρείες. Μέσα από την εφαρμογή αυτή αποσκοπείτε :

- Η διαφύλαξη εμπιστοσύνης ως προς τις χρηματοπιστωτικές αγορές,
- Διευκόλυνση διαπραγμάτευσης κινητών αξιών σε διεθνές επίπεδο.
- Η συμβατότητα των ΔΛΠ/ΔΠΧΠ είναι σημαντική ακόμα και για τις μη εισηγμένες εταιρείες στο χρηματιστήριο.

Η Ε.Ε θα εξακολουθήσει να συνεργάζεται με τους αρμόδιους διεθνείς οργανισμούς οι οποίοι είναι: Α) Ο IASB. Β) IFAC :International federation of accounts.( Διεθνή Ομοσπονδία Ελεγκτών) Γ) Παγκόσμια Τράπεζα. Δ) Διάσκεψη των Ηνωμένων Εθνών για το εμπόριο ανάπτυξης (ΔΗΕΕΑ – UNTCAD)

Τέλος τα Δ.Λ.Π που εκδίδονται από την IASC αναθεωρούνται συνεχώς έτσι ώστε να εφαρμόζονται κατάλληλα στην τρέχουσα πραγματικότητα. Τα Δ.Λ.Π που δημιουργούνται από την IASC δεν υπερισχύουν των τοπικών προτύπων δηλαδή των εγχώριων κανόνων κάθε χώρας αλλά επικεντρώνονται στην γνωστοποίηση εφαρμογής τους από κάθε ουσιώδη άποψη όπου και εφαρμόζονται.

«Η καθιέρωση των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα αρχίζει με το Ν.2992/2002, ο οποίος όριζε την εφαρμογή τους από 1.1.2003 και στη συνέχεια με νεότερους νόμους 3148/2003 (άρθρο 21) και 3229 (άρθρο 13), η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. ορίστηκε για την 1.1.2005. ο τελευταίος νόμος κάνει παραπομπή στον κανονισμό της Ε.Ε. 1725/2003 με τον οποίο υιοθετήθηκαν τα Δ.Λ.Π. σε εκτέλεση των διατάξεων του Κανονισμού του Συμβουλίου 1606/2002. Είναι γνωστό ότι με τον Κανονισμό 1725/2003 (L. 261/13.10.03) δεν υιοθετήθηκαν τα Δ.Λ.Π.32 &39»

### **1.3 Ορισμός και χρησιμότητα**

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα είναι ένα σύνολο Λογιστικών Αρχών, Κανόνων Μεθόδων και Διαδικασιών γενικά αποδεκτών, η καθιέρωση των οποίων θα οδηγήσει σε ομοιομορφία καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς σε ακριβή αληθή και ομοιόμορφη πληροφόρηση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων σε διεθνές επίπεδο.

Τα διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι ένα συγκροτημένο σύνολο αρχών και κανόνων, που ενσωματώνουν παγκόσμια εμπειρία και γνώση— όχι βέβαια εφαρμογή— με αντικειμενική επιδίωξη να αποκαλύπτεται η πραγματική χρηματοοικονομική θέση μιας επιχείρησης, η απόδοση αυτής αλλά και η περιουσιακή της διάρθρωση.

Είναι γνωστό της πάσης ότι οι οικονομικές πληροφορίες που δίνονται από τις επιχειρήσεις είναι προσαρμοσμένες πάνω στις απαιτήσεις των τοπικών φορολογικών αρχών. Αυτό δημιουργεί προβλήματα στους επενδυτές αλλά και στους μετόχους των εταιρειών αφού δεν δείχνει την πραγματική οικονομική εικόνα των επιχειρήσεων αλλά την φορολογική εικόνα. Επίσης με δεδομένες τις διαφορές των φορολογικών αρχών από χώρα σε χώρα, δημιουργούνται λανθασμένες εντυπώσεις για μια οικονομική μονάδα, είτε θετική είτε αρνητική πάντως όχι σωστή.

Με την εφαρμογή των προτύπων , όσο το δυνατό σε περισσότερες χώρες ή περιοχές του πλανήτη, δημιουργούνται «κοινά αποδεκτές λογιστικές πρακτικές που είναι αναγνωρίσιμες και αναγνώσιμες από ένα μεγάλο πλήθος ανθρώπων και έτσι αποτρέπουμε την αναρχία που υπάρχει ακόμα και σήμερα στο παγκόσμιο οικονομικό στερέωμα».

### **1.4 Η αναγκαιότητα της χρήσης τους από τις επιχειρήσεις**

Τα Δ.Λ.Π. κρίνονται αναγκαία στην χρήση τους από τις επιχειρήσεις για :

- α) Απομακρύνθηκαν οι ιδιαιτερότητες του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.
- β) Η ενημέρωση όλων των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων έγινε ευκολότερη και ακριβέστερη:
  - i. λόγω της αναλυτικής ετήσιας έκθεσης που ακολουθεί τις Οικονομικές Καταστάσεις.
  - ii. λόγω της ομοιομορφίας πληροφοριών που συλλέγοντας
- γ) Οι Οικονομικές Καταστάσεις έγιναν πιο κατανοητές και αξιοποιήσιμες τόσο σε Ευρωπαϊκό όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο παρέχοντας πληροφόρηση ίσης αξιοπιστίας μ' αυτής των άλλων επιχειρήσεων.
- δ) Η προσέγγιση των διεθνών χρηματαγορών είναι ευκολότερη και οι διαπραγματεύσεις αποτελεσματικότερες.
- ε) Τέλος εξασφαλίζουμε αξιόπιστη χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Παρόλα τα οφέλη κατά την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων διαπιστώθηκαν και πρακτικά προβλήματα:

α) Αντιμετωπίζονται αδυναμίες όσον αφορά τη διαδικασία απόλυτης κατανόησης και εφαρμογής των προτύπων.

β) Η δυσκολία της συλλογής και επεξεργασίας απαιτούμενων πληροφοριών και αναλύσεων.

γ) Στην έλλειψη εξειδικευμένων στελεχών με εμπειρία.

δ) Στην υποτίμηση της δυσκολίας της πρόκλησης από εμπλεκόμενους και φορείς.

ε) Υπάρχουν σημαντικές διαφορές με την φορολογική νομοθεσία.

Σύμφωνα με το σχέδιο νόμου για τα ΔΛΠ, προβλέπονται:

Υποχρεωτική εφαρμογή των ΔΛΠ από τις Α.Ε των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών και προαιρετική από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν την μορφή Α.Ε και επιλέγουν τακτικούς ελεγκτές από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

Τα ΔΛΠ εφαρμόζονται κατά την κατάρτιση των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν:

- I. Ισολογισμό
- II. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσεως
- III. Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων
- IV. Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- V. Προσάρτημα με σημειώσεις επί των Οικονομικών Καταστάσεων

Ο σχετικός Ελληνικός νόμος είναι ο 2992/2002 ΦΕΚ 54Α'/20-3-2002.

Ο σχετικός Κανονισμός (ΕΚ) είναι ο 1606/2002 Ε.Ε.Ε.Κ Ι243/1 11.9.2002

## 1.5 Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα από την εφαρμογή τους

Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα από την υιοθέτηση των διεθνών λογιστικών προτύπων έχουν μελετηθεί σε βάθος από ειδικούς. Οι μελέτες καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι η υιοθέτηση κοινών λογιστικών προτύπων θα διευκολύνει τις συγκρίσεις της αποδοτικότητας επιχειρήσεων που είναι εγκατεστημένες σε διαφορετικές χώρες. Ως αποτέλεσμα θα ενισχυθεί η ροή κεφαλαίων μεταξύ χωρών και θα αυξηθούν ασυμφωνίες εξαγορών και συγχωνεύσεων.

### Τα βασικότερα πλεονεκτήματα είναι:

Η απεικόνιση των περιουσιακών στοιχείων των εταιρειών στην τρέχουσα αξία τους και όχι στην ιστορική τους αξία.

- η δυνατότητα κεφαλαιοποίησης και απόσβεσης σε περισσότερα έτη (με ανώτατο όριο τα 20) και για έξοδα διαφήμισης, τεχνολογικής έρευνας και ανάπτυξης

- η δυνατότητα (έστω υπό αυστηρές προϋποθέσεις) αναπροσαρμογής των άυλων παγίων στην εύλογη αξία τους, με αντίστοιχη επιβάρυνση ή επαύξηση των αποτελεσμάτων της χρήσης

- τα έξοδα κτήσης ακινητοποιήσεων, πρέπει να αποτελούν μέρος του κόστους κτήσης του παγίου στοιχείου που αφορούν, και δεν αποτελούν άυλο πάγιο ξεχωριστό.

- Ο υπολογισμός των αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή των παγίων και όχι με βάση σταθερούς συντελεστές.



- Η Ενοποίηση όλων των εταιριών οι οποίες πληρούν τον ορισμό συνδεδεμένης επιχείρησης ανεξάρτητα εάν έχουν διαφορετικό αντικείμενο δραστηριότητας.
- Η διάκριση των μισθώσεων σε χρηματοδοτικές και σε λειτουργικές με αποτέλεσμα οι χρηματοδοτικές (leasing) να καταχωρούνται, για τον μιν μισθωτή ως αγορασθέντα πάγια, για τον δε εκμισθωτή ως πώληση παγίων.

### **Μειονεκτήματα των διεθνών λογιστικών προτύπων**

Η εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων έχει όμως και ορισμένα σοβαρά μειονεκτήματα. Πιο συγκεκριμένα, τα νέα πρότυπα λόγω της χρήσης της λογιστικής αποτίμησης σε "δίκαιες τιμές" (fair value accounting), την οποία επιβάλουν ενδέχεται να οδηγήσουν σε αυξημένη διακύμανση των λογιστικών κερδών και σε αυξημένη πολυπλοκότητα των οικονομικών καταστάσεων.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι πιθανόν να συμφέρει σε αρκετές περιπτώσεις η μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησής σας σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, για λόγους καλύτερης αποτύπωσης της εταιρείας σας απέναντι σε στρατηγικούς συνεργάτες του εξωτερικού, στις τράπεζες για λήψη νέων πιστώσεων, καθώς και για την είσοδο σε χρηματιστηριακές αγορές.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

### **Δ.Λ.Π. ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

#### **2.1 Οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π.**

Όταν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π) εφαρμόζονται στη χώρα μας, τότε καταρτίζονται οι παρακάτω οικονομικές καταστάσεις(άρθρο 42<sup>α</sup> παρ. 1 Κ.Ν 2190/20, Γ.Λ.Σ. 4.1.100 – 4.1.500, άρθρο 1 Ν3487/06):

- Α) τον Ισολογισμό
- Β) την κατάσταση με τα αποτελέσματα χρήσης,
- Γ) την κατάσταση με τις μεταβολές στα ίδια κεφάλαια,
- Δ) την κατάσταση με τις ταμειακές ροές
- Ε) τις σημειώσεις πάνω στις οικονομικές καταστάσεις (προσάρτημα)
- ΣΤ) την γενική εκμετάλλευση και
- Ζ) τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων

Οι οικονομικές καταστάσεις με βάση τη φορολογική νομοθεσία είναι οι εξής:

- Α) ο ισολογισμός

Β) η γενική εκμετάλλευση

Γ) η κατάσταση με τα αποτελέσματα χρήσης ,

Δ) ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων,

Ε) το προσάρτημα (όταν τηρούνται τα Δ.Λ.Π., το προσάρτημα συμπληρώνεται μόνο με βάση τα Δ.Λ.Π)

Με τις οικονομικές καταστάσεις εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις που παρουσιάζει η ίδια η επιχείρηση στα προηγούμενα χρόνια, όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις που παρουσιάζουν οι λοιπές ομοειδείς επιχειρήσεις.

## **2.2 Πεδία εφαρμογής του Δ.Λ.Π.**

Σκοπός του Δ.Λ.Π. είναι να περιγράψει τη βάση παρουσίασης του γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων, ώστε να εξασφαλίζεται συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις των προηγούμενων περιόδων της ίδιας της επιχείρησης όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων. Για να υλοποιηθεί ο σκοπός αυτός το Δ.Λ.Π. 1 θέτει γενικές αρχές για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

Το πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για την παρουσίαση όλων των γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται και παρουσιάζονται σύμφωνα με Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Γενικού σκοπού οικονομικές καταστάσεις είναι εκείνες που προορίζονται να αντιμετωπίζουν τις ανάγκες των χρηστών, που δεν είναι σε θέση να ζητήσουν εκθέσεις προοριζόμενες να καλύπτουν τις δικές τους συγκεκριμένες ανάγκες πληροφόρησης. Οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν εκείνες τις καταστάσεις που παρουσιάζονται ξεχωριστά ή μέσα σε ένα άλλο δημόσιο έγγραφο, όπως στη ετήσια Έκθεση του Δ.Σ. ή σε ένα Δελτίο Πληροφοριών.

Το Πρότυπο εφαρμόζεται ισοδύναμα στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης και τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις ενός ομίλου επιχειρήσεων. Όμως δεν αποκλείει την ταυτόχρονη παρουσίαση σε ενιαίο έγγραφο των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων που συμμορφώνονται με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, μαζί με τις οικονομικές καταστάσεις της καθεμιάς αφού γνωστοποιείται στην κατάσταση των λογιστικών αρχών.

Το πρότυπο χρησιμοποιεί ορολογία που είναι κατάλληλη για μια κερδοσκοπική επιχείρηση και συνεπώς και οι εμπορικές επιχειρήσεις του Δημόσιου Τομέα μπορούν να εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του Προτύπου. Μη κερδοσκοπικές, κρατικές και άλλες επιχειρήσεις του δημοσίου τομέα, που θέλουν να εφαρμόσουν αυτό το Πρότυπο μπορεί να χρειάζεται να αλλάξουν τις περιγραφές που χρησιμοποιούνται για ορισμένα κονδύλια των οικονομικών καταστάσεων, αλλά και για τις ίδιες τις οικονομικές καταστάσεις.

## **2.3 Σκοπός οικονομικών καταστάσεων**

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη οικονομική απεικόνιση της οικονομικής θέσης της επιχείρησης και των συναλλαγών που αναλήφθηκαν από αυτή.

Επιδίωξη του γενικού σκοπού οικονομικών καταστάσεων είναι να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την απόδοση και τις ταμειακές ροές της επιχείρησης που είναι χρήσιμες για ένα ευρύ κύκλο χρηστών για να λάβουν οικονομικές αποφάσεις .

Επίσης οι οικονομικές καταστάσεις δείχνουν τα αποτελέσματα της διαχείρισης από την Διοίκηση των πόρων που της εμπιστευτήκαν.

Για να πετύχουν αυτό το σκοπό οι οικονομικές καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τα ακόλουθα στοιχεία της επιχείρησης.

- Τα περιουσιακά στοιχεία
- Τις υποχρεώσεις
- Τα ίδια κεφάλαια
- Τα έσοδα και τα έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών και
- Τις ταμειακές ροές

Αυτές οι πληροφορίες παράλληλα με άλλες πληροφορίες του Προσαρτήματος των οικονομικών καταστάσεων, βοηθούν τους χρήστες να προεκτιμήσουν τις μελλοντικές ταμιακές ροές της επιχείρησης και ειδικότερα το χρόνο και τη βεβαιότητα της δημιουργίας ταμιακών διαθέσιμων και ταμιακών ισοδύναμων στοιχείων.

## **2.4 Οικονομικές καταστάσεις (Δ.Λ.Π 1, Δ.Λ.Π. 7)**

Οι οικονομικές καταστάσεις είναι πίνακες στους οποίους εμφανίζονται τα στοιχεία του ισολογισμού και ορισμένων άλλων λογαριασμών των οικονομικών μονάδων κεφαλαιώδους σημασίας. Σε προσάρτημα των οικονομικών αυτών καταστάσεων εμφανίζονται επεξηγηματικές και άλλες σημαντικές πληροφορίες, που έχουν σκοπό να διευκολύνουν τους αναγνώστες στην αναγκαία πλήρη ενημέρωσή τους.

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό πρότυπο Νο 1 'Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων', μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τις ακόλουθες επιμέρους καταστάσεις:

- Ο Ισολογισμός τέλους χρήσης
- Η Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης
- Οι μεταβολές στα ίδια κεφάλαια
- Κατάσταση ταμειακών ροών
- Προσάρτημα

## **2.5 Ισολογισμός τέλους χρήσης (Δ.Λ.Π 1)**

Ο ισολογισμός είναι η πλήρης εικόνα της επιχείρησης την ημέρα της κατάρτισής του. Καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσης σύμφωνα με το υπόδειγμα του Ε.Γ.Λ.Σ. Η κατάσταση του ισολογισμού καταχωρίζεται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται μαζί με την κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και το προσάρτημά τους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις της νομοθεσίας. Επιτρέπεται και μεγαλύτερη ανάλυση στα επιμέρους στοιχεία που απαρτίζουν τον ισολογισμό, όπως π.χ. μπορούν να γράφονται τα αποθεματικά σε περισσότερα κονδύλια, ανάλογα με τις ειδικές διατάξεις των νόμων με βάση τις οποίες σχηματίστηκαν. Το Δ.Λ.Π Νο 1 εφαρμόζεται κανονικά και σε όλες τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Όλα τα στοιχεία της κατάστασης του Ισολογισμού

απεικονίζονται σε δύο στήλες. Στην πρώτη στήλη εμφανίζονται τα στοιχεία που υπάρχουν με 31.12 και αναφέρονται στον Ισολογισμό της χρήσης, ενώ στη δεύτερη στήλη εμφανίζονται τα στοιχεία που αφορούν τον ισολογισμό με 31.12 της προηγούμενης χρήσης. Ανάλογα με τον χρόνο ρευστοποίησής τους τα περιουσιακά στοιχεία, οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις παρουσιάζονται στον ισολογισμό.

#### Μη κυκλοφοριακά περιουσιακά στοιχεία (Πάγιο Ενεργητικό):

Είναι τα περιουσιακά στοιχεία που να αναμένονται να ρευστοποιηθούν μετά τη λήξη του επόμενου έτους από εκείνου της σύνταξης του ισολογισμού. Δηλαδή αν ο ισολογισμός συνταχθεί 31.12.07, τότε ως πάγια στοιχεία θεωρούνται όσα ρευστοποιηθούν μετά από 01.01.09.

#### Κυκλοφορούν Ενεργητικό:

Θεωρείται το περιουσιακό στοιχείο που ανήκει στο κυκλοφορούν ενεργητικό και αναμένεται να ρευστοποιηθεί μέσα σε 12 μήνες από τη σύνταξη του ισολογισμού. Δηλαδή αν ο ισολογισμός συντάσσεται με 31.12.07 τότε ως κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία θεωρούνται όσα ρευστοποιηθούν μέχρι και τις 31.12.08.

#### Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις:

Μακροπρόθεσμη υποχρέωση θεωρείται μια υποχρέωση που αναμένεται να διακανονιστεί σε πάνω από 12 μήνες από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού ή όταν δεν αναμένεται να διακανονιστεί κατά την συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης (δηλαδή όταν δεν προκύπτει από το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης).

Στην περίπτωση που οι μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις διακανονίζονται μέσα σε 12 μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού συνεχίζονται να θεωρούνται ως μακροπρόθεσμες όταν: α) η αρχική προθεσμία ήταν για περίοδο μεγαλύτερη από 12 μήνες, β) η επιχείρηση προτίθεται να αναχρηματοδοτήσει την υποχρέωση σε μακροπρόθεσμη βάση και γ) όταν αυτή η πρόθεση στηρίζεται σε συμφωνία αναχρηματοδότησης ή αναδιαπραγμάτευσης των όρων εξόφλησης, η οποία συμφωνία ολοκληρώνεται πριν ακόμα εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις. Όταν η αναχρηματοδότηση δεν εξαρτάται από την επιχείρηση ή όταν δεν υπάρχει σχετική συμφωνία για αναχρηματοδότηση, τότε θεωρείται ότι η υποχρέωση αυτή είναι βραχυπρόθεσμη, εκτός αν η συμφωνία της αναχρηματοδότησης ολοκληρωθεί πριν εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις θεωρείται μακροπρόθεσμη υποχρέωση. Όσες βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις χαρακτηρίζονται ως μακροπρόθεσμες γνωστοποιούνται στο προσάρτημα του ισολογισμού μαζί με τις πληροφορίες που στηρίζουν αυτή την παρουσίαση.

#### Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις:

Βραχυπρόθεσμη υποχρέωση θεωρείται όταν μια υποχρέωση οφείλεται να διακανονιστεί μέσα σε 12 μήνες από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού ή όταν αναμένεται να διακανονιστεί κατά τη συνήθη πορεία του κύκλου εκμετάλλευσης της επιχείρησης. Όλες οι άλλες υποχρεώσεις θεωρούνται ως μακροπρόθεσμες (Δ.Λ.Π. Νο 1). Δηλαδή οι λοιπές δαπάνες εκμετάλλευσης, οι δουλευμένες αμοιβές προσωπικού πληρωτές καθώς και οι υποχρεώσεις από το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης θεωρούνται ότι είναι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις ακόμα και στην περίπτωση που πρόκειται να διακανονισθούν σε χρόνο μεγαλύτερο από 12 μήνες από την ημερομηνία του ισολογισμού. Ενώ τα έντοκα τρεχούμενα τραπεζικά ή μη τραπεζικά δάνεια, τα μερίσματα, οι φόροι πληρωτέοι και γενικά οι λοιπές υποχρεώσεις που δεν έχουν άμεση σχέση με τις αγορές εμπορεύσιμων αγαθών θεωρούνται μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις αν δεν έχουν

διακανονιστεί ή αν δεν θα εξοφληθούν σε 12 μήνες από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού.

### Δημοσίευση Οικονομικών καταστάσεων

Οι πληροφορίες και τα συνοπτικά οικονομικά στοιχεία από τις ενοποιημένες και μη ενοποιημένες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται στις εφημερίδες, αναρτώνται στη διεύθυνση Διαδικτύου της εταιρείας και υποβάλλονται στην Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

### **2.6 Κατάσταση αποτελεσμάτων (Δ.Λ.Π 1)**

Στο τέλος κάθε χρήσης καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση του λογαριασμού "αποτελέσματα χρήσης" και δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό.

Στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης περιλαμβάνονται τουλάχιστον τα παρακάτω κονδύλια :

1. Τα έσοδα
2. Τα αποτελέσματα εκμετάλλευσης
3. Τα χρηματοοικονομικά έξοδα
4. Η δαπάνη φόρου
5. Το μερίδιο των κερδών και ζημιών από συγγενείς επιχειρήσεις και κοινοπραξίες που παρακολουθούνται με τη χρήση της μεθόδου της καθαρής θέσης
6. Τα έκτακτα στοιχεία
7. Το κέρδος ή τη ζημιά από συνήθεις δραστηριότητες
8. Τα δικαιώματα μειοψηφίας και
9. Το καθαρό κέρδος ή τη ζημιά χρήσης

Τα στοιχεία της κατάστασης του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσης απεικονίζονται σε δυο στήλες. Στην 1η στήλη γράφονται τα στοιχεία της φετινής χρήσης στην οποία αναφέρονται τα αποτελέσματα και στη 2η στήλη γράφονται τα στοιχεία που αφορούν την προηγούμενη χρήση.

### 1ο τρόπος: Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης με τις δαπάνες κατ' είδος

Στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων οι δαπάνες συγκεντρώνονται σύμφωνα με την φύση τους δηλαδή χωριστά οι αγορές α' υλών, οι αμοιβές προσωπικού, οι αποσβέσεις, τα διάφορα έξοδα, οι αμοιβές τρίτων κλπ και δεν ανακατανέμονται μεταξύ των διαφόρων λειτουργιών μέσα στην επιχείρηση. Αυτή η μέθοδος είναι απλή για να εφαρμόζεται σε πολλές μικρότερες επιχειρήσεις, αφού καμία κατανομή των εξόδων εκμετάλλευσης μεταξύ των λειτουργικών κατατάξεων δεν είναι αναγκαία.

### **ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ**

|                                 |          |
|---------------------------------|----------|
| <b>Έσοδα εργασιών</b>           | <b>X</b> |
| <b>Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης</b> | <b>X</b> |

|  |            |
|--|------------|
| <b>Μεταβολές στα αποθέματα ετοιμών προϊόντων<br/>και εργασιών υπό εκτέλεση</b> | <b>X</b>   |
| <b>Αναλώσεις πρώτων υλών και υλικών</b>  | <b>X</b>   |
| <b>Δαπάνες προσωπικού</b>  | <b>X</b>   |
| <b>Αποσβέσεις ενσώματων και άυλων στοιχείων</b>                                | <b>X</b>   |
| <b>Άλλα έξοδα εκμετάλλευσης</b>  | <b>X</b>   |
| <b>Σύνολο δαπανών εκμετάλλευσης</b>  | <b>(X)</b> |
| <b>Κέρδος από την εκμετάλλευση (οργανικό)</b>                                  | <b>X</b>   |

Κατά την διάρκεια της χρήσης η μεταβολή στα αποθέματα και στις εργασίες πάνω στα ημικατεργασμένα δείχνει πόσο έχουν μειωθεί τα αποθέματα από τις πωλήσεις ή πόσο έχουν αυξηθεί τα αποθέματα από την παραγωγή.

#### 2<sup>ο</sup> τρόπος: Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης με τις δαπάνες κατά λειτουργία

Στην περίπτωση αυτή οι δαπάνες κατατάσσονται σύμφωνα με την λειτουργία τους, ως μέρος του κόστους πωλήσεων, διάθεσης ή διοικητικών λειτουργιών. Η μέθοδος αυτή παρέχει πιο χρήσιμη πληροφόρηση στους χρήστες από την πρώτη μέθοδο, αλλά η κατανομή των δαπανών στις λειτουργίες μπορεί να είναι αυθαίρετη και απαιτεί σημαντικό βαθμό κρίσης. Ο δεύτερος τρόπος θεωρείται καλύτερος και θα πρέπει να προτιμάται.

#### **ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ**

|                          |     |
|--------------------------|-----|
| Έσοδα                    | X   |
| Κόστος Πωλήσεων          | X   |
| Μικτό κέρδος             | X   |
| Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης | X   |
| Έξοδα διαθέσεως          | (X) |
| Έξοδα διοικήσεως         | (X) |
| Άλλα έξοδα εκμετάλλευσης | (X) |
| Κέρδος εκμετάλλευσης     | X   |

Οι επιχειρήσεις που ακολουθούν τον 2<sup>ο</sup> τρόπο θα πρέπει να γνωστοποιούν και πρόσθετες πληροφορίες για τις αποσβέσεις που αφορούν τα ενσώματα και άυλα στοιχεία, για τις δαπάνες που αφορούν τη μισθοδοσία και γενικά θα πρέπει να γνωστοποιούνται οι κατ'είδος δαπάνες όπως π.χ. οι λογ. 60 "αμοιβές προσωπικού", 61 "αμοιβές τρίτων" κ.ο.κ. Με βάση το Γ.Λ.Σ στις γνωστοποιήσεις θα γράφονται οι δαπάνες όπως αυτές απεικονίζονται στις καταστάσεις της "γενικής εκμετάλλευσης" και των "αποτελεσμάτων χρήσης" .

#### **2.7 Διαφορές ΔΛΠ 1 και Ελληνικής Νομοθεσίας**

Οι διαφορές που παρατηρούνται σχετικά με τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις είναι καταρχήν ότι στην Ελλάδα δεν απαιτείται η σύνταξη της Κατάστασης Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων και το κενό καλύπτεται εν μέρει από τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Όμως στις ενοποιημένες καταστάσεις δεν απαιτείται η κατάρτιση του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Επομένως, υπάρχει πιθανότητα να περιλαμβάνονται σφάλματα στις κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις αποτελεσμάτων χρήσεως που δημοσιεύονται, τα οποία ούτε από τους ελεγκτές μπορούν πάντοτε να επισημαίνονται, αλλά και όταν επισημαίνονται δεν υπάρχει το σαφές πλαίσιο, ώστε να γίνεται πάντοτε η αναγκαία λογιστική εγγραφή.

## **2.8 Κατάσταση ταμειακών ροών (Δ.Λ.Π 7)**

Οι ταμειακές ροές είναι πολύ χρήσιμες διότι παρέχουν πληροφορίες σ αυτούς που θα χρησιμοποιήσουν τις οικονομικές καταστάσεις να έχουν με βάση τις ταμειακές ροές τις ανάλογες πληροφορίες για να μπορέσουν έτσι να εκτιμήσουν αν η επιχείρηση μπορεί να δημιουργεί ταμειακά διαθέσιμα και ταμειακά ισοδύναμα και να μπορεί η επιχείρηση να χρησιμοποιεί αυτές τις ταμειακές ροές.

Οι ταμειακές ροές κάθε επιχείρησης ταξινομούνται σε τρεις επιμέρους κατηγορίες.

### **2.8.1 Ταμειακές Ροές από Λειτουργικές Δραστηριότητες**

Είναι οι κύριες δραστηριότητες δημιουργίας εσόδων της επιχείρησης, καθώς και οι άλλες δραστηριότητες οι οποίες δεν είναι επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές. Οι επιχειρηματικές δραστηριότητες μπορούν να εμφανιστούν είτε με την χρησιμοποίηση της άμεσης μεθόδου, όπου εμφανίζονται οι ακαθάριστες πληρωμές π.χ. προς προμηθευτές και εισπράξεις π.χ. από πελάτες ή με την χρησιμοποίηση της έμμεσης μεθόδου, με βάση την οποία το κέρδος ή η ζημιά της περιόδου αναμορφώνεται με βάση τις επιδράσεις των συναλλαγών μη ταμειακής φύσεως, των δεδουλευμένων εισπράξεων ή πληρωμών, καθώς και στοιχείων εξόδων ή εσόδων που συνδέονται με επενδυτικές ή χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

### **2.8.2 Ταμειακές Ροές από Επενδυτικές Δραστηριότητες**

Είναι οι μακροπρόθεσμες επενδυτικές δραστηριότητες με τις οποίες πραγματοποιούνται δαπάνες για πηγές που προορίζονται να δημιουργήσουν μελλοντικά έσοδα και ταμειακές ροές. Στις επενδυτικές δραστηριότητες θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά οι πληρωμές και εισπράξεις από την αγορά ή πώληση παγίων, συμμετοχών και χρεωστικών ομολόγων άλλων επιχειρήσεων, καθώς και χορηγούμενες προκαταβολές και δάνεια προς τρίτους και εξοφλήσεις αυτών (πλην δανείων τα οποία χορηγούνται από πιστωτικά ιδρύματα ).

### **2.8.3 Ταμειακές Ροές από Χρηματοοικονομικές Δραστηριότητες**

Είναι οι δραστηριότητες που στο τέλος καταλήγουν να επιφέρουν αλλαγές στα ίδια κεφάλαια και στο δανεισμό της επιχείρησης. Στις χρηματοοικονομικές δραστηριότητες πρέπει να εμφανίζονται χωριστά οι πληρωμές και οι εισπράξεις, που προκύπτουν από την έκδοση ή εξαγορά μετοχών ή άλλων μέσων κεφαλαιακής συμμετοχής, από την έκδοση χρεωστικών ομολόγων δανείων γραμματίων κλπ. Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι τα ταμειακά ισοδύναμα είναι οι βραχυπρόθεσμες υψηλής ρευστότητας επενδύσεις, οι οποίες είναι άμεσα μετατρέψιμες σε συγκεκριμένα ποσά διαθέσιμων και υπόκεινται σε ασήμαντο κίνδυνο μεταβολής της αξίας τους και ταμειακά διαθέσιμα είναι τα μετρητά ή οι καταθέσεις της επιχείρησης, οι οποίες μπορούν να αναληφθούν άμεσα. Ακόμη το Δ.Λ.Π 7 ορίζει ότι οι ταμειακές ροές οι οποίες προέρχονται από φόρους εισοδήματος, πρέπει να εμφανίζονται χωριστά μέσα στην κατηγορία των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, εκτός να μπορούν να συσχετισθούν με μία από τις άλλες δύο κατηγορίες.

Επίσης, οι επενδυτικές και οι χρηματοοικονομικές δραστηριότητες, οι οποίες δεν καταλήγουν σε ταμειακές ροές (π.χ. αγορά παγίου εξοπλισμού με έκδοση δανείου) δεν θα πρέπει να συμπεριλαμβάνονται στην κατάσταση ταμειακών ροών αλλά θα πρέπει να γνωστοποιούνται χωριστά κατά τρόπο που να παρέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες καθώς επίσης να γνωστοποιούνται χωριστά τα ποσά των σημαντικών ταμειακών διαθέσιμων ή ισοδυνάμων, τα οποία κατέχονται από την



επιχείρηση και δεν είναι διαθέσιμα για χρήση από τον όμιλο (π.χ. χρηματικά διαθέσιμα θυγατρικής, η οποία λειτουργεί σε ξένη χώρα στην οποία υφίστανται συναλλαγματικοί περιορισμοί).

## **2.9 Προσάρτημα οικονομικών καταστάσεων**

Το προσάρτημα είναι ένα απαραίτητο συμπλήρωμα στις οικονομικές καταστάσεις. Με το προσάρτημα δίνονται διάφορες πρόσθετες ή επεξηγηματικές πληροφορίες που έχουν σκοπό να διευκολύνουν όλους τους παράγοντες, προς τους οποίους απευθύνονται οι οικονομικές καταστάσεις, στο να κατανοούν το περιεχόμενο τους και να προσδιορίζουν την αληθινή οικονομική κατάσταση και τα ακριβή αποτελέσματα ( κέρδη ή ζημιές) που απεικονίζουν οι επιχειρήσεις.

# **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

## **ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.**

### **3.1 Ποια λέγονται φορολογικά και ποια λογιστικά αποτελέσματα**

#### **Όταν δεν εφαρμόζονται τα Δ.Λ.Π.**

Φορολογικά αποτελέσματα είναι εκείνα που προκύπτουν με την εφαρμογή των φορολογικών κανόνων και λογιστικά αποτελέσματα είναι εκείνα που προκύπτουν με την εφαρμογή του Γ.Λ.Σ( με την αποτίμηση κλπ λογ. 86.99)

#### **Όταν εφαρμόζονται τα Δ.Λ.Π.**

Φορολογικά αποτελέσματα είναι εκείνα που προκύπτουν με την εφαρμογή των φορολογικών κανόνων(μετά από τις λογιστικές διαφορές) και λογιστικά αποτελέσματα είναι εκείνα που προκύπτουν με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π (με την διαφορά της εύλογης αξίας, με την αρχή του δεδουλευμένου αποτελέσματος).

### **3.2 Φορολογητέα κέρδη ή ζημιές με τα Δ.Λ.Π.**

Με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. δεν πρόκειται να προκύψουν περισσότεροι οι λιγότεροι φόροι δηλαδή τα Δ.Λ.Π είναι φορολογικά "ουδέτερα". Σύμφωνα με όσα ορίζονται στα Δ.Λ.Π. όταν γίνεται αναδρομική διόρθωση για λάθη θεμελιώδη, δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων της επιχείρησης από φορολογικής πλευράς. Ο χρόνος έκδοσης του σχετικού τιμολογίου όσον αφορά τις υποχρεώσεις για το Φ.Π.Α παραμένει ίδιος, δηλαδή ότι ισχύει και για τις άλλες επιχειρήσεις που δεν είναι υποχρεωμένες να εφαρμόσουν τα Δ.Λ.Π.

*Δηλαδή:*

α) για τις εταιρείες που τηρούν τα βιβλία τους με βάση τους κανόνες των Δ.Λ.Π τα κέρδη ή οι ζημιές που αναγνωρίζονται φορολογικά είναι αυτά που προκύπτουν από τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, ενώ

β) για τις εταιρείες που εφαρμόζουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα Δ.Λ.Π. και τηρούν τα βιβλία τους με βάση τους κανόνες φορολογικής νομοθεσίας, τα κέρδη ή οι ζημιές που προκύπτουν από τα λογιστικά τους βιβλία είναι αυτά αναγνωρίζονται φορολογικά, ενώ τα κέρδη και οι ζημιές που προκύπτουν από τις Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π δεν λαμβάνονται καθόλου υπόψη για τους σκοπούς της φορολογίας.

### **3.3 Τακτικό αποθεματικό με τα Δ.Λ.Π**

Το τακτικό αποθεματικό σχηματίζεται από τα λογιστικά (πραγματικά κέρδη) δηλαδή από τα κέρδη εκείνα που προκύπτουν με βάση τα Δ.Λ.Π πάνω στα οποία υπολογίζεται και το ελάχιστο μέρισμα. Δηλαδή, από τα συνολικά λογιστικά καθαρά κέρδη της χρήσης αφαιρούνται πρώτα οι τυχόν ζημιές από τις προηγούμενες χρήσεις και μετά ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα κέρδη αυτά. Στην συνέχεια το υπόλοιπο που απομένει πολλαπλασιάζεται με το συντελεστή 5% και αυτό που προκύπτει αποτελεί το ποσό από τακτικό αποθεματικό που σχηματίζεται τη χρονιά αυτή. Το τακτικό αποθεματικό είναι υποχρεωτικό μέχρι να φτάσει το 1/3 του συνολικού κεφαλαίου.

#### ***Πότε δεν υπολογίζεται το τακτικό αποθεματικό;***

α) Όταν με την φορολογική αναμόρφωση προκύπτουν φορολογητέα κέρδη και η εταιρεία παρουσιάζει λογιστικές ζημιές, τότε δεν υπολογίζεται το τακτικό αποθεματικό επειδή δεν υπάρχουν λογιστικά (πραγματικά) κέρδη.

β) Όταν η κλειόμενη χρήση παρουσιάζει λογιστικές ζημιές

γ) Όταν υπάρχουν λογιστικά κέρδη στην κλειόμενη χρήση, αλλά οι ζημιές που μεταφέρονται από προηγούμενες χρήσεις είναι μεγαλύτερες από τα κέρδη αυτά, τότε δεν υπολογίζεται το τακτικό αποθεματικό γιατί δεν απομένουν λογιστικά κέρδη.

δ) Όταν ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη είναι μεγαλύτερος από τα λογιστικά κέρδη, τότε δεν υπολογίζεται το τακτικό αποθεματικό γιατί δεν απομένουν λογιστικά κέρδη.

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:**

Αν τα λογιστικά κέρδη είναι 10.000 ευρώ, οι λογιστικές διαφορές 35.000 ευρώ και ο συντελεστής φόρου είναι 25% τότε έχουμε: φορολογητέα κέρδη  $(10.000+35.000)-45.000 \cdot 25\% = 11.250$  ευρώ φόρος. Επειδή όμως  $11.250 > 10.000$  δεν υπολογίζεται τακτικό αποθεματικό.

ε) Όταν στο ενεργητικό υπάρχει ζημιά από αποτίμηση μετοχών μεγαλύτερη από τα λογιστικά κέρδη τότε δεν σχηματίζεται τακτικό αποθεματικό.

### 3.4 Α΄ μέρισμα (ελάχιστο όριο 35%)

Για να υπολογισθεί το α΄ μέρισμα που το ελάχιστο ποσό είναι το 35% των κερδών που απομένουν μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού, του φόρου κλπ. Λαμβάνονται υπόψη τα λογιστικά κέρδη που προκύπτουν με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έχοντας υπόψη και τα κέρδη που δεν μπορούν να διανεμηθούν.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ:

Αν τα λογιστικά κέρδη μετά το φόρο είναι 1.000.000 ευρώ και στο ποσό αυτό περιλαμβάνεται και καθαρό κέρδος από επιμέτρηση επενδύσεων σε ακίνητα 150.000 ευρώ ( 200.000- φόρος 25% 50.000 = 150.000 ευρώ) που δεν επιτρέπεται η διανομή του.

#### ΛΥΣΗ:

Έχουμε  $1.000.000 - 150.000) \times 35\% = 297.500$  ευρώ, άρα το ελάχιστο μέρισμα ανέρχεται στο ποσό των 297.500 ευρώ.

### 3.5 Αφορολόγητα αποθεματικά του Ν.3299/04

Με βάση τα λογιστικά κέρδη που προκύπτουν από τα Δ.Λ.Π. υπολογίζονται τα αφορολόγητα αποθεματικά του Ν. 3299/04 και οποιουδήποτε άλλου αναπτυξιακού νόμου. Από τα λογιστικά κέρδη του ισολογισμού με βάση τα Δ.Λ.Π. αφαιρούνται πρώτα το τακτικό αποθεματικό, το α΄ μέρισμα, οι αμοιβές μελών Δ.Σ και ότι άλλο ποσό διανέμεται καθώς και ο φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα αυτά κέρδη, και το ποσό που απομένει παίρνεται υπόψη για να σχηματιστεί το αφορολόγητο αποθεματικό του νόμου.

### 3.6 Κέρδη εις νέο – διανομή κερδών

“Κέρδη εις νέο” είναι και τα αποθεματικά εκείνα που επιτρέπεται να διανεμηθούν (έκτακτα αποθεματικά, αφορολόγητα αποθεματικά κλπ) σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. , τα οποία εφόσον φορολογηθούν όταν αυτά δεν έχουν φορολογηθεί μπορούν στη συνέχεια να διανεμηθούν.

### 3.7 Παράδειγμα με διανομή κερδών σε νέο που έχουν φορολογηθεί.

Υπόλοιπο κερδών εις νέο 150.000 ευρώ στο οποίο περιλαμβάνονται αφορολόγητα αποθεματικά 30.000 ευρώ και το υπόλοιπο πώσο 120.0000 ευρώ από κέρδη που έχουν ήδη φορολογηθεί στα προηγούμενα χρόνια. (συντελεστής φόρου 25%) Να βρεθεί να διανομή του ποσού.

#### ΛΥΣΗ:

Υπόλοιπο κερδών εις νέο που έχουν ήδη φορολογηθεί  
120.000

Αφορολόγητο αποθεματικό μετά το φόρο  $(30.000 - 30.000 \times 25\% = 22.500)$   
22.500

Συνολικό ποσό που μπορεί να διανεμηθεί  
142.500

### **3.8 Διανομή κερδών, όταν από τη φορολογική δήλωση προκύπτουν ζημιές**

Όταν από την φορολογική δήλωση προκύπτει ζημιά που δηλώνεται στον κωδ.448 και η εταιρεία προβαίνει σε διανομή κερδών από αυτά που προκύπτουν με βάση τα Δ.Λ.Π. τότε τα κέρδη αυτά φορολογούνται στο σύνολο τους και δηλώνονται στους κωδ. 148 και 248 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (Εγκ. Υπ. Οικ. 1041972/πολ. 1068/2.5.06)

### **3.9 Έσοδα αφορολόγητα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο**

Αν η εταιρεία έχει έσοδα αφορολόγητα ή έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, τότε αν η επιχείρηση αυτή επιδιώκει τη διανομή κερδών, για να εφαρμοστεί το άρθρο 106 παρ.3 και 4 του Ν.2238/94 ως κέρδη ισολογισμού παίρνονται υπόψη αυτά που προκύπτουν με βάση τα Δ.Λ.Π.

### **3.10 Διανομή κερδών που υπερβαίνουν τα φορολογητέα κέρδη**

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. όταν διανέμονται κέρδη μεγαλύτερα από τα φορολογητέα, τότε το μέρος από τα διανεμόμενα κέρδη που υπερβαίνει τα φορολογητέα κέρδη υπόκειται σε φορολογία. (άρθρο 99 παρ 1α' Ν.2238/94 Εγκ. 1041972/πολ. 1068/2.5.06). Επίσης με το ποσό αυτό συμπληρώνεται ο κωδ. 148 της δήλωσης φορολογίας.

### **3.11 Ποιες επιχειρήσεις εφαρμόζουν ΔΛΠ**

Οι ανώνυμες εταιρείες (ΑΕ) που έχουν τις μετοχές τους εισαγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά εφαρμόζουν υποχρεωτικά τα ΔΠΛ, για ετήσιες οικονομικές καταστάσεις από 01/01/2005 και μετά (άρθρο 134 Ν.2190/20, άρθρο 11 Ν.3301/04). Επίσης, και οι επιχειρήσεις που είτε είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα, είτε όχι, (αλλά στην περίπτωση αυτή να υπάρχει να παρέχεται η επιλεκτική δυνατότητα εφαρμογής των ΔΛΠ στη χώρα που είναι εγκατεστημένες), είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ εφόσον αντιπροσωπεύουν αθροιστικά (όλες μαζί) ποσοστό μεγαλύτερο του 5% του ενοποιημένου κύκλου εργασιών ή του ενοποιημένου ενεργητικού ή των ενοποιημένων αποτελεσμάτων αφού έχει αφαιρεθεί από την αναλογία που έχουν οι μετοχές της μειοψηφίας. ( άρθρο 134 παρ. 1β Κ.Ν. 2190/20, άρθρο 11 παρ. 2 ν.3301/99, γνωμ. 418/3.8.05 ΣΛΟΤ)

Ωστόσο, οι μη εισαγμένες επιχειρήσεις δεν υποχρεωμένες να εφαρμόζουν τα ΔΛΠ για τις δικές τους οικονομικές καταστάσεις. Οι επιχειρήσεις αυτές όμως είναι υποχρεωμένες να παρέχουν όλα τα απαραίτητα στοιχεία που απαιτούνται, στην επενδύουσα επιχείρηση, ώστε αυτή να τροποποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις των συγγενών επιχειρήσεων και στην συνέχεια να εφαρμόσει την μέθοδο της καθαρής θέσης που προβλέπεται από το ΔΛΠ Νο 28. Αν κάποια συγγενής επιχείρηση δεν παρέχει αυτά τα στοιχεία στην επενδύουσα επιχείρηση τότε είναι σαφές πως παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/20 (γνωμ. 418/3.8.05 ΣΛΟΤ)

Επίσης οι Α.Ε. που οι μετοχές τους δεν είναι εισαγμένες στο χρηματιστήριο, καθώς και οι Ε.Π.Ε., μπορούν να εφαρμόζουν τα ΔΛΠ, αφού πρώτα το εγκρίνει με απόφαση πλειοψηφίας η Γενική Συνέλευση των μετόχων ή των εταίρων, σύμφωνα με τα άρθρα 29 παρ. 1 και 2 του Ν. 2190/20 ή στο άρθρο 13 του Ν. 3190/55. Η σχετική αυτή απόφαση θα πρέπει να είναι υποχρεωτική για πέντε τουλάχιστον συνεχόμενες χρήσεις ( άρθρο 13 Ν.3223/04, άρθρο 134 παρ. 2 Κ.Ν. 2190/20).

Όταν πρόκειται για μητρικές εταιρείες και για ομίλους εταιρειών, στις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με ευθύνη των μητρικών εταιρειών και των ομίλων, περιλαμβάνονται τόσο οι ατομικές καταστάσεις των μητρικών όσο και οι ενοποιημένες των ομίλων.

### 3.12 Πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ

Σύμφωνα με το άρθρο 142 Κ.Ν. 2190/20, όταν μια επιχείρηση εφαρμόζει για πρώτη φορά τα ΔΛΠ, π.χ. την 01/01/2014 τότε η ημερομηνία αυτή ονομάζεται ημερομηνία πρώτης εφαρμογής. Σε αυτήν την περίπτωση η ημερομηνία ένα χρόνο πριν, δηλαδή η 01/01/2013 ονομάζεται ημερομηνία μετάβασης. Συνεπώς, σύμφωνα με τα ΔΛΠ την 31/12/2013 δηλαδή ένα χρόνο νωρίτερα από την ημερομηνία του ισολογισμού της πρώτης εφαρμογής που στο παράδειγμα μας είναι η 31/12/2014, συντάσσεται ο ισολογισμός έναρξης καθώς και οι οικονομικές καταστάσεις έναρξης, χωρίς όμως να δημοσιευτούν. Στην συνέχεια συντάσσεται ο πρώτος ισολογισμός και οι πρώτες οικονομικές καταστάσεις από την έναρξη εφαρμογής των ΔΛΠ, με ημερομηνία 31/12/2014.

Κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ, είναι πολύ πιθανό να προκύψουν διαφορές αποτίμησης στα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και στις υποχρεώσεις της επιχείρησης, διότι ακολουθούνται διαφορετικοί κανόνες αποτίμησης με τα ΔΛΠ (άρθρο 142 παρ. 3 Κ.Ν. 2190/20). Έτσι, με βάση τα ΔΛΠ αν η επιχείρηση αρχίζει να εφαρμόζει τα ΔΛΠ από 01/01/2014 και μετά, τότε θα πρέπει, προτού συνταχθούν και δημοσιευτούν για πρώτη φορά οι οικονομικές καταστάσεις (περιοδικές κλπ) και μέσα στη χρήση 2014, να γίνουν με τις διαφορές αυτές τις αποτίμησης, κλπ, οι αναγκαίες λογιστικές εγγραφές. Δηλαδή θα γίνουν πρώτα οι λογιστικές εγγραφές με τα δεδομένα (ισολογισμό και καταστάσεις) της 31/12/2012, που επηρεάζουν τα αποτελέσματα των προγενέστερων χρήσεων (άρθρο 142 παρ. 3 Κ.Ν. 2190/20).

Έπειτα, θα γίνουν οι λογιστικές εγγραφές αποτίμησης με τα δεδομένα της 31/12/2014, ώστε να γίνει η αναμόρφωση στις οικονομικές καταστάσεις της προηγούμενης χρήσης (ή περιόδου της αμέσως προηγούμενης χρήσης) σύμφωνα με τα ΔΛΠ, οπότε τα συγκριτικά αυτά στοιχεία της προηγούμενης χρήσης να μπορούν να παρατίθενται στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας χρήσης ή περιόδου του 2014 που θα απεικονίζονται πάντα με βάση τα ΔΛΠ, και θα είναι έτσι πράγματι συγκρίσιμα μεταξύ τους (άρθρο 142 παρ. 3 Κ.Ν. 2190/20). Επίσης, κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ, εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις από τα ίδια τα ΔΛΠ για τον τρόπο εφαρμογής τους (άρθρο 142 παρ 2 Κ.Ν. 2190/20)

ΣΗΜ.: Οι ενδιάμεσες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που δημοσιοποιούνται για πρώτη φορά με τα ΔΛΠ μπορούν να είναι συνοπτικές, αλλά οι πληροφορίες όμως που είναι απαραίτητες για την κατανόηση αυτών των συνοπτικών καταστάσεων θα πρέπει να περιέχονται:

1. Σε οποιοδήποτε δημοσιοποιημένο εταιρικό έγγραφο ή
2. Σε δημοσιοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με προηγούμενα λογιστικά πρότυπα.

Η δυνατότητα αυτή παρέχεται, εφόσον γίνεται σαφής παραπομπή σε μια ή και στις δυο από τις παραπάνω πηγές, από τις οποίες μπορούν να αντληθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για την πληρέστερη κατανόηση των συνοπτικών χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Φυσικά, θα πρέπει να έχουν δοθεί και οι απαραίτητες συμφωνίες καθαρής θέσης και αποτελεσμάτων μεταξύ των προηγούμενων λογιστικών αρχών και των ΔΛΠ, με βάση την παρ.45 του ΔΠΧΠ 1 ( Γνωμ. 580/29/9/05 ΣΛΟΤ).

### **3.13 Αλλαγές στον Κ.Β.Σ. για την εφαρμογή των ΔΛΠ**

Όταν μια επιχείρηση εφαρμόζει προαιρετικά ή υποχρεωτικά τα ΔΛΠ είναι υποχρεωμένη να επιλέξει τον τρόπο με τον οποίο θα τηρεί στο εξής τα λογιστικά της βιβλία κατά τη διάρκεια της οικονομικής χρήσης.( Εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομικών 1017162/πολ. 1025/16.2.05, άρθρο 12 Ν. 3301/04, άρθρο 7 παρ. 6 Κ.Β.Σ.). Συγκεκριμένα, η επιχείρηση μπορεί να τηρεί τα λογιστικά της βιβλία κατά την διάρκεια της χρήσης σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας που ισχύουν κάθε φορά, δηλαδή όπως τα τηρούσε πριν την εφαρμογή των ΔΛΠ. Πάντως, δεν αλλάζει ο τρόπος, ο χρόνος, η θεώρηση κλπ των λογιστικών βιβλίων ανεξάρτητα από το αν τα βιβλία θα τηρούνται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ή με βάση τα ΔΛΠ ( Εγκ. πολ. 1025/16.2.05).

### **3.14 Φορολογητέα κέρδη ή ζημιές**

Σύμφωνα με το άρθρο 140 παρ. 1 Κ.Ν. 2190/20, ορίζεται ότι με την εφαρμογή των ΔΛΠ δεν πρόκειται να προκύψουν περισσότεροι ή λιγότεροι φόροι, συνεπώς τα ΔΛΠ είναι φορολογικά “ ουδέτερα “. Επίσης, το κύρος της επιχείρησης δεν επηρεάζεται από φορολογικής πλευράς, όταν γίνεται αναδρομική διόρθωση για θεμελιώδη λάθη, σύμφωνα με όσα ορίζονται από τα ΔΛΠ (άρθρο 140 παρ. 2 Κ.Ν. 2190/20). Ο χρόνος που απαιτείται για την έκδοση του σχετικού τιμολογίου παραμένει ο ίδιος (ένας μήνας), όσον αφορά τις υποχρεώσεις για το Φ.Π.Α. ότι ισχύει δηλαδή και για τις άλλες επιχειρήσεις που δε εφαρμόζουν τα ΔΛΠ.

Συγκεκριμένα: Όσον αφορά τις εταιρείες που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες που ορίζουν τα ΔΛΠ, τα κέρδη ή ζημιές που αναγνωρίζονται φορολογικά είναι αυτά που προκύπτουν αποκλειστικά και μόνο από τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης. Για τις εταιρείες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά και τηρούν τα βιβλία τους με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, τα κέρδη ή ζημιές που αναγνωρίζονται φορολογικά είναι αυτά που προκύπτουν από τα λογιστικά τους βιβλία, ενώ τα κέρδη ή ζημιές που προκύπτουν από τις Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ, δεν λαμβάνονται υπόψη για τους σκοπούς της φορολογίας (άρθρο 105 παρ.17 Ν.2238/94).

### **3.15 Τακτικό αποθεματικό με τα ΔΛΠ**

Σύμφωνα με το Ν. 2190/20, το τακτικό αποθεματικό είναι υποχρεωτικό να φτάσει μέχρι τι 1/3 του συνολικού καταβεβλημένου και οφειλόμενου κεφαλαίου. Επίσης, το τακτικό αποθεματικό σχηματίζεται από τα κέρδη που προκύπτουν με βάση τα ΔΛΠ, πάνω στα οποία υπολογίζεται το ελάχιστο μέρισμα, δηλαδή τα λογιστικά (πραγματικά) κέρδη (ΕΛΤΕ 110/27.2.06). Πιο επεξηγηματικά, από τα συνολικά λογιστικά καθαρά κέρδη της χρήσης αφαιρούνται πρώτα οι τυχόν ζημιές από τις προηγούμενες χρήσεις και μετά ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα κέρδη αυτά. Στη συνέχεια, το υπόλοιπο που απομένει πολλαπλασιάζεται με τον συντελεστή 5% και το ποσό που προκύπτει είναι από το τακτικό αποθεματικό που σχηματίζεται μέσα στη χρήση.

### **3.16 Πότε δεν υπολογίζεται τακτικό αποθεματικό**

Το τακτικό αποθεματικό δεν υπολογίζεται στις παρακάτω περιπτώσεις:

- Όταν η επιχείρηση παρουσιάζει λογιστικές ζημίες και με φορολογική αναμόρφωση προκύπτουν φορολογητέα κέρδη, επειδή δεν υπάρχουν πραγματικά λογιστικά κέρδη.
- Όταν παρουσιάζονται λογιστικές ζημίες στην κλειόμενη χρήση
- Αν από την αποτίμηση των μετοχών στο ενεργητικό ( λογ. 160) προκύψει ζημία μεγαλύτερη από τα λογιστικά κέρδη ( ΕΣΥΛ. Γνωμ. 288/2352/97)
- Όταν ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη είναι μεγαλύτερος από τα λογιστικά (πραγματικά) κέρδη, δεν απομένουν λογιστικά κέρδη ( ΕΣΥΛ γν. 57/1353/90). Π.χ. αν τα λογιστικά κέρδη είναι 10.000 €, οι λογιστικές διαφορές 35.000 € και ο συντελεστής φόρου 25%, τότε έχουμε: φορολογητέα κέρδη  $(10.000 + 35.000) * 25\% = 11.250$  € φόρος. Άρα  $11.250 > 10.000$  δεν υπολογίζεται τακτικό αποθεματικό.
- Όταν στην κλειόμενη χρήση υπάρχουν λογιστικά κέρδη , αλλά όλες οι ζημίες που μεταφέρονται από προηγούμενες χρήσεις είναι μεγαλύτερες από τα κέρδη αυτά, γιατί δεν απομένουν λογιστικά κέρδη.

### 3.17 Παράδειγμα που αφορά εταιρεία με έσοδα αφορολόγητα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο

Η εταιρεία “ΑΛΦΑ” Α.Ε. που εφαρμόζει υποχρεωτικά τα ΔΛΠ, 31/12/07 παρουσιάζει στα βιβλία της τα εξής ποσά:

|  |                |
|--|----------------|
| Λογιστικά κέρδη με βάση τα ΔΛΠ               | 2.000.000 ευρώ |
| Προσωρινή διαφορά χρεωστική (αρνητική)       | 300.000 ευρώ   |
| Κέρδη με βάση τα φορολογικά βιβλία λογ.86.99 | 1.700.000 ευρώ |
| Κέρδη που διανέμονται (συνολικά)             | 500.000 ευρώ   |
| Έξοδα που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά      | 250.000 ευρώ   |
| Αφορολόγητα έσοδα                            | 400.000 ευρώ   |

Ο συντελεστής φόρου είναι 25% για τα κέρδη της χρήσης 2007.

Ζητείται: Να συμπληρωθεί η δεύτερη σελίδα από το έντυπο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (Φ-01.013) και να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος.

Λύση:

Φόρος εισοδήματος = φορολογητέα κέρδη  $1.683.333,33 * 25\% = 420.833,33$  ευρώ.

**I. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ**

|  |   | ΠΟΣΑ |              |
|--|---|------|--------------|
| Ακαθάριστα έσοδα χρήσης:   |   | 015  |              |
| Κέρδη ισολογισμού χρήσης βάσει ΔΛΠ   |   | 116  | 2.000.000,00 |
| Ζημία ισολογισμού χρήσης βάσει ΔΛΠ   |   | 117  |              |
| Πλέον:   | Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ-ΦΒ (επισυνάπτεται ανάλυση)   | 118  |              |
| Μείον:   | Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ-ΦΒ (επισυνάπτεται ανάλυση)   | 119  | 300.000,00   |
| Φορολογικά κέρδη χρήσης  |   | 016  | 1.700.000,00 |
| Φορολογικά ζημία χρήσης  |   | 017  |              |
| <b>Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημιάς αφαιρούνται οι μόνιμες διαφορές:</b> |   |      |              |
| 1.   | Φόροι που δεν εκπίπτουν   | 018  |              |
| 2.   | Ποσό αποσβέσεων που εκτέθηκε πλέον των νομίμων  | 019  |              |
| 3.   | Πρόσθετοι φόροι - προσαυξήσεις - πρόστιμα ΚΒΣ   | 020  |              |
| 4.   | Δαπάνες αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση  | 021  |              |
| 5.   | Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση   | 022  |              |
| 6.   | Δαπάνες που αφορούν αφορολ. έσοδα ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές  | 023  |              |
| 7.   |   | 025  | 250.000,00   |
| Σύνολο κερδών  |   | 024  | 1.450.000,00 |
| Υπόλοιπο ζημιών  |   | 224  |              |
| <b>Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημιάς προστίθενται:</b>                     |   |      |              |
| 1.   | Μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές  | 026  |              |
| 2.   | Έσοδα Αφορολόγητα (π.χ. κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια)  | 028  | 400.000,00   |
| 3.   | Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑ ή αλλοδαπά χρηματιστήρια   | 460  |              |
| 4.   | Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων   | 462  |              |
| 5.   | Χρεωστική διαφορά λόγω ανταλλαγής ομολόγων (PSI) (άρθρο 3 ν. 4046/2012)   | 752  |              |
| 6.   | Αποσβέσεις αδειών Φ.Δ. Χ. του ν.3888/2010 (εξωλογιστικά απόσβεση σε <input type="checkbox"/> χρόνια) 097                    | 550  | - 400.000,00 |
| 7.   |   | 461  | 1.550.000,00 |
| Κέρδη χρήσεως  |   | 029  |              |
| Ζημία χρήσεως  |   | 030  |              |
| * Τεκμαρτά κέρδη Τεχνικών εταιριών   |   | 100  |              |
| <b>ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ</b>  |   |      |              |
| Μερίσματα  |   | 031  |              |
| Αμοιβές μελών Δ.Σ. και Δ/ντών  |   | 032  |              |
| Αμοιβές εργατοϋπαλληλικού προσωπικού   |   | 033  |              |
| Συνολικό ποσό διανεμομένων κερδών ΕΠΕ  |   | 429  |              |
| ΣΥΝΟΛΟ   |   | 430  | 500.000,00   |
| Προστίθενται : 1. Μέρος αφορολ. εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα                             |   | 034  |              |
| Διαν. Κέρδη $\frac{500.000,00}{2} \times$ Αφορολ. Έσοδα $\frac{400.000,00}{2}$                   |   |      | 100.000,00   |
| Κέρδη ισολογισμού (ΔΛΠ) $\frac{2.000.000,00}{2}$   |   |      | 1.000.000,00 |
| 2.   | Πλέον φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό $\frac{1.000.000,00 \times 0,25}{0,75}$  | 035  | 333.333,33   |
| Κέρδη  |   | 038  |              |
| Ζημία  |   | 338  |              |
| Ζημία παρελθουσών χρήσεων  |   | 039  |              |
| ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛ. ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ   |   | 040  | 1.683.333,33 |
| ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛ. ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ   |   | 400  |              |
| <b>ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛ. ΑΠΟΘΕΜ/ΚΩΝ ΑΝΑΠΤ. ΝΟΜΩΝ, ΚΛΠ.</b>  |   |      |              |
| 1.   | Αφορολόγητο αποθεματικό ν. ....   | 046  |              |
| 2.   | Αφορολόγητο Αποθεματικό ν. 3299/2004  | 045  |              |
| 3.   | Αφορολόγητο Αποθεματικό άρθρ. 71 ν. 3842/2010   | 041  |              |
| 4.   | Αφορολόγ. Αποθεματ. από την αναγκαστική απαλλοτριώση ακινήτ. (ν. 2238/1994 άρθρ.28 παρ.3 περ.ζ)                             | 077  |              |
| 5.   | Αφορολ. Αποθεμ. από μερίσματα ή κέρδη από συμμετ. σε εταιρ. που έχουν έδρα σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. (άρθρ.11 ν.2578/1998) | 098  |              |
| 6.   | Αφορολόγ. Αποθεματ. για την μετεγκατάστ. επιχειρ. σε επιχειρημ. πύρακα (άρθρ.62 παρ.3 ν.3982/2011)                          | 099  |              |
| 7.   | Αφορολόγ. Αποθεματ. από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας (άρθρο 36 ν. 3775/2009)                                 | 096  |              |
| 8.   | Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ν. 4110/2013, άρθρ. 3 παρ. 29 (Εξωλογιστικά)                                 | 060  |              |
| 9.   | Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία ν. 3522/2006 άρθρ. 4 παρ. 10 (Εξωλογιστικά)                                     | 071  |              |
| 10.  | Ποσό επένδυσης για παραγωγή κινηματογραφικού έργου παρ. 9-12 άρθρ. 73 ν.3842/2010 (Εξωλογιστικά)                            | 076  |              |
| 11.  |   | 059  |              |
| ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ   |   | 048  | 1.683.333,33 |
| ΖΗΜΙΑ  |   | 448  |              |
| ΖΗΜΙΑ ΠΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΤΑΙ (Δεν λαμβάνονται υπόψη τα ποσά του ΚΑ: 071 και ΚΑ: 076)                  |   | 449  |              |
| ΔΙΑΦΟΡΑ ΚΕΡΔΩΝ ΔΛΠ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ  |   |      |              |
| Μικτό διανεμόμενο ποσό διαφοράς  |   | 148  |              |
| **ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ (μεταφέρεται στον ΚΑ 001)  |   | 248  | 1.683.333,33 |

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΆΛΛΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

ΚΑΘΑΡΟ ΓΕΩΡΓΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΡΦΡ. 13 Ν.3877/2010

\*\*\* 951   
 \*\*\*\* 909

\* Επισυνάπτεται αναλυτική κατάσταση προσδιορισμού των τεκμαρτών κερδών \*\* Σε περίπτωση συμπληρωσικής του ΚΑ:448, στον ΚΑ:248 αναγράφεται μόνο το ποσό του ΚΑ:148, εφόσον υφίσταται \*\*\* Καταχωρείται το ποσό επί του οποίου υπολογίζεται η πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων \*\*\*\* Βλέπε παράτηρηση 4 των οδηγιών.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

#### 4.1 Τήρηση των λογιστικών βιβλίων με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας

Όταν μια επιχείρηση τηρεί τα βιβλία της σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες που ισχύουν στη φορολογική νομοθεσία, δηλαδή όπως και στις άλλες επιχειρήσεις, τότε το αποτέλεσμα της χρήσης που προκύπτει (η ζημία ή το κέρδος χρήσης) είναι το φορολογικό αποτέλεσμα, φυσικά προσαυξημένο με τις λογιστικές διαφορές (άρθρο 7 παρ.6 Π.Δ. 186/92, Εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομικών 1017162/πολ.1025/16.2.05). Με βάση τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων δεν προκύπτει καμία πρόσθετη υποχρέωση για τις επιχειρήσεις αυτές σε ότι αφορά την εφαρμογή των ΔΛΠ. Συγκεκριμένα σε ότι αφορά τον τρόπο με τον θα πρέπει να προσδιορίζονται τα αποτελέσματα και τη σύνταξη των σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων με τα ΔΛΠ, δεν προβλέπεται καμία πρόσθετη υποχρέωση για τις επιχειρήσεις αυτές.( Εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομικών πολ. 1025/16.2.05 παρ. 1).

Επίσης, όταν μια επιχείρηση τηρεί βιβλία Γ' Κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και χρησιμοποιεί τους κανόνες και τις αρχές της φορολογικής νομοθεσίας κατά τη διάρκεια της χρήσης, όπως όλες οι άλλες επιχειρήσεις, τότε η επιχείρηση αυτή δεν είναι υποχρεωμένη να συντάσσει τον Πίνακα Συμφωνίας – Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης – Π.Σ.Λ.Φ.Β., ούτε και να τηρεί το κύριο Μητρώο Παγίων Περιουσιακών Στοιχείων το οποίο τηρείται όταν τα Λογιστικά Βιβλία ενημερώνονται με τους κανόνες των ΔΛΠ, αλλά ούτε και τους Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων χρήσης, τους Πίνακες Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και τους Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες Φορολογικών Αποθεματικών, άρα δεν τους καταχωρεί και στο βιβλίο απογραφών (Εγκ. Πολ. 1025/16.2.05).

Ακόμη, κάθε επιχείρηση που ενημερώνει τα βιβλία της με βάση τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, εκτός από την απογραφή και την γενική εκμετάλλευση, καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών και τις γνωστές οικονομικές καταστάσεις που είναι ο ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης και ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων τα οποία συντάσσονται από τα λογιστικά βιβλία που τηρεί η επιχείρηση και την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία (Εγκ. Υπ. Οικ. 1017162/πολ. 1025/16.2.05, άρθρο 29 παρ. 1 Κ.Β.Σ.). Δηλαδή, δεν καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τους κανόνες των ΔΛΠ (Εγκ. Πολ. 1025/16.2.05) αλλά η επιχείρηση έχει την δυνατότητα να τηρεί Βιβλίο Απογραφών για τις ανάγκες των ΔΛΠ όπου θα αναγράφονται η απογραφή και οι οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα άρθρα 8, 9, και 11 του Εμπορικού Νόμου, διαφορετικά θα πρέπει να γράφονται στο ίδιο Βιβλίο Απογραφών που χρησιμοποιεί ήδη η επιχείρηση.

Τέλος, η επιχείρηση ενημερώνει τα λογιστικά της βιβλία με βάση τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, τότε δεν είναι υποχρεωτικό να εφαρμόζεται η ομάδα 9 του Γ.Λ.Σ. ώστε να συνταχθούν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Πιο αναλυτικά, δεν είναι απαραίτητο να γίνονται οι λογιστικές εγγραφές χρησιμοποιώντας την ομάδα 9 του Γ.Λ.Σ., με στόχο την απεικόνιση των σχετικών μεγεθών που αφορούν το κόστος παραγωγής και τα αποτελέσματα χρήσης, στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τα ΔΛΠ. ( γνωμ. 334/19.10.05 και 573/19.9.05 Σ.Λ.Ο.Τ).

## 4.2 Προτεινόμενο Λογιστικό Σύστημα

Ακολουθεί ένα προτεινόμενο λογιστικό σύστημα για τις επιχειρήσεις που επιθυμούν να τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας εφαρμόζοντας τα ΔΛΠ.

Όπως έχει αναφερθεί παραπάνω, οι εταιρείες που εφαρμόζουν τα ΔΛΠ, έχουν τη δυνατότητα να τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία, όπως πριν την εφαρμογή των ΔΛΠ, δηλαδή χρησιμοποιώντας τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας. Πιο επεξηγηματικά, τα κέρδη για φορολογία που δηλώνουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι αυτά που προκύπτουν από τα λογιστικά τους βιβλία με βάση τη φορολογική νομοθεσία (πλέον τις τυχόν λογιστικές διαφορές) ενώ τα κέρδη που προκύπτουν με βάση τα ΔΛΠ δεν λαμβάνονται καθόλου υπόψη για την φορολογία. Είναι γεγονός όμως, πως για την επιχείρηση σήμερα, η φορολογία είναι ένα από τα βασικότερα θέματα και οι λογιστές το γνωρίζουν πολύ καλά. Αυτό ισχύει κυρίως για περιπτώσεις που διενεργούνται οι λεγόμενοι φορολογικοί επανέλεγχοι, σε επιχειρήσεις που εργάζονται ως υπεύθυνοι φοροτέχνες- λογιστές, από τα Ελεγκτικά Κέντρα του Υπουργείου Οικονομικών.

Θα πρέπει λοιπόν, μέχρι να προσδιοριστούν κανονικά τα αποτελέσματα χρήσης, οι φόροι κλπ, να τηρούνται τα λογιστικά βιβλία με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, κατά τη διάρκεια της χρήσης, όπως γίνεται δηλαδή και με τις άλλες επιχειρήσεις που δεν είναι υποχρεωμένες να εφαρμόζουν τα ΔΛΠ.

Συγχρόνως όμως, θα πρέπει οι λογιστικές κινήσεις από τη φορολογική λογιστική να ενημερώνουν και τη λογιστική με βάση τα ΔΛΠ, ή ανά ημέρα, ή ανά μήνα, ή ανά τρίμηνο ή μία φορά στο τέλος του έτους συνολικά. Στη λογιστική με βάση τα ΔΛΠ, δεν μεταφέρεται μόνο η λογιστική κίνηση της απογραφής για το άνοιγμα των βιβλίων στη φορολογική λογιστική. Αυτό συμβαίνει διότι υπάρχουν δύο λογιστήρια στην πραγματικότητα που το ένα από αυτά από λειτουργεί με βάση τη φορολογική νομοθεσία και το άλλο με βάση τα ΔΛΠ, οπότε υπάρχουν δύο απογραφές, με διαφορές κυρίως στα πάγια στοιχεία. Η καλύτερη λύση όμως θα ήταν η αυτόματη ενημέρωση από τη φορολογική λογιστική στη λογιστική με βάση τα ΔΛΠ.

Στη λογιστική με βάση τα ΔΛΠ, συνήθως δημιουργούνται κάποιες διαφορές πάνω στη φορολογική λογιστική με τις αποσβέσεις, οπότε θα πρέπει να διενεργηθούν και οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές, το τέλος της χρήσης ή εάν είναι επιθυμητό σε πιο τακτικά χρονικά διαστήματα. Οι εγγραφές αυτές, καθώς και οι εγγραφές που απαιτούνται για να προσδιοριστούν τα αποτελέσματα με βάση τα ΔΛΠ θα γίνονται σε ξεχωριστό πρόσθετο αναλυτικό ημερολόγιο, όμοιο με τα αναλυτικά ημερολόγια του ΚΒΣ, που θα ονομάζεται Ημερολόγιο Διαφορών με τα ΔΛΠ και από το ημερολόγιο αυτό θα ενημερώνεται ένα ξεχωριστό πρόσθετο καθολικό που θα λέγεται Καθολικό με βάση τα ΔΛΠ, όπου θα παρακολουθούνται όλες οι κινήσεις από την απογραφή έναρξης, οι λογιστικές κινήσεις που μεταφέρονται από τη φορολογική λογιστική καθώς και οι εγγραφές από τις διαφορές στις αποσβέσεις.

Από το καθολικό των ΔΛΠ θα συντάσσονται οι εξής οικονομικές καταστάσεις:

1. Ισολογισμός
2. Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης
3. Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων
4. Κατάσταση Ταμειακών Ροών
5. Σημειώσεις πάνω στις οικονομικές καταστάσεις (προσάρτημα)

οι οποίες στη συνέχεια θα δημοσιεύονται.

Επίσης, εκτός από το γνωστό Μητρώο Πάγιων Στοιχείων, θα πρέπει να τηρείται και ένα άλλο, δεύτερο, ανεπίσημο, που θα ονομάζεται Μητρώο Πάγιων Στοιχείων για τα ΔΛΠ, όπου θα παρακολουθούνται όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία, χωρίς να λαμβάνουμε υπόψη αν αυτά παρακολουθούνται, χωρίς αξιακές διαφορές, στο πρώτο Μητρώο Πάγιων Στοιχείων.

Τέλος, για τις Διαφορές με τα ΔΛΠ θα χρησιμοποιούνται νέοι λογαριασμοί κατά την κρίση των λογιστών των εταιρών, αλλά κάτω από τον ίδιο πρωτοβάθμιο λογαριασμό του Γ.Λ.Σ. ή του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου που εφαρμόζεται στη συγκεκριμένη επιχείρηση.

#### 4.3 Τήρηση των Λογιστικών Βιβλίων με βάση τα ΔΛΠ

Όταν η επιχείρηση τηρεί τα λογιστικά της βιβλία σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ, τότε προκειμένου να προσδιοριστούν τα φορολογητέα κέρδη της θα έχει ορισμένες πρόσθετες υποχρεώσεις. Οι υποχρεώσεις αυτές αναλύονται αμέσως παρακάτω.

1. Συντάσσεται Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής – Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.), μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού, ο οποίος καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών ( άρθρο 29 παρ. 1 Κ.Β.Σ.). Ο πίνακας αυτός συντάσσεται εξωλογιστικά και απεικονίζονται σε τρεις στήλες για κάθε πρωτοβάθμιο λογαριασμό τα εξής ποσά: α). η λογιστική βάση δηλαδή η αξία που προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία, β). η φορολογική βάση δηλαδή η αξία που προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, και γ). η διαφορά ανάμεσα στη λογιστική και στη φορολογική βάση. Ακολουθεί ένα ενδεικτικό παράδειγμα με τον πίνακα Π.Σ.Λ.Φ.Β., τα ποσά που εισάγονται είναι από τους λογαριασμούς, από το φορολογικό μητρώο πάγιων στοιχείων και από τα βοηθητικά ή παράλληλα βιβλία.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΜΦΩΝΙΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ  
(Π.Σ.Λ.Φ.Β.)

| Λογαριασμός |    | Λογιστική Βάση | Φορολογική Βάση | Διαφορές |         |
|-------------|----|----------------|-----------------|----------|---------|
|             |    |                |                 | Χρέωση   | Πίστωση |
| '           | 60 | 4000           | 3800            | -        | -200    |
| '           | 65 | 1000           | 1100            | 100      | -       |
| '           | 66 | 1130           | 1090            | -        | -40     |
| '           | 68 | 1600           | 1200            | -        | -400    |
| '           | 75 | 1800           | 1600            | 200      | -       |
| '           | 76 | 2000           | 2300            | -        | -300    |
| '           | 83 | 3000           | 1200            | 1800     | -       |

2. Σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 2 ε Κ.Β.Σ., τηρείται ένα ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων που πρέπει να έχει ενημερωθεί μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού, μόνο για τα πάγια εκείνα που διαφοροποιούνται, που προκύπτουν δηλαδή διαφορές, λόγω του ότι εφαρμόζονται ΔΛΠ, είτε ως προς την αρχική αξία δηλαδή την τιμή κτίσης, είτε ως προς τις αποσβέσεις. Στο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Στοιχείων καταχωρούνται, για κάθε πάγιο στοιχείο που διαφοροποιείται, η φορολογική του αρχική αξία, οι φορολογικές αποσβέσεις ( χωριστά των προηγούμενων χρήσεων και χωριστά της τρέχουσας χρήσης) καθώς και η φορολογική αναπόσβεστη αξία αυτού. Συγκεκριμένα, όταν μια επιχείρηση

ενημερώνει το λογιστικά της βιβλία με βάση τους τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ, τότε υποχρεωτικά θα τηρεί το κύριο Μητρώο Πάγιων Στοιχείων σύμφωνα με τους κανόνες των ΔΛΠ. Επίσης, θα πρέπει να τηρεί συγχρόνως και το παραπάνω αναφερθέν, ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων είτε σε ξεχωριστό μητρώο, είτε ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, σε ξεχωριστές όμως στήλες.

3. Σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ.7 Κ.Β.Σ, με τα δεδομένα που προκύπτουν από τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, συντάσσονται οι πίνακες που ακολουθούν:

- i. Ο Πίνακας Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης
- ii. Ο Πίνακας Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών
- iii. Ο Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Φορολογικών Αποθεματικών

Σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ.1 Κ.Β.Σ. οι πίνακες αυτοί καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών.

#### **4.4 Λογιστικοί χειρισμοί για να συνταχθούν οι παραπάνω πίνακες**

Όταν μια επιχείρηση ενημερώνει τα λογιστικά της βιβλία με βάση του κανόνες και τις αρχές των ΔΛΠ, έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει οποιονδήποτε διπλογραφικό λογιστικό τρόπο έτσι ώστε να προκύψουν τα δεδομένα εκείνα που χρειάζονται για να συνταχθούν στη συνέχεια οι παραπάνω αναφερθέντες πίνακες.( Εγκ. Πολ. 1025/16.2.05). Ακολουθούν αμέσως παρακάτω τρεις λογιστικοί τρόποι τους οποίους μπορεί να χρησιμοποιήσει η επιχείρηση ώστε να συντάσσει με καλύτερο τρόπο τους παραπάνω πίνακες.

##### **1<sup>ος</sup> τρόπος: Να εφαρμόζονται δύο αυτοτελή λογιστικά συστήματα**

Το σύστημα αυτό προτείνει να τηρούνται συγχρόνως δύο ξεχωριστά ημερολόγια και καθολικά, τα κύρια δηλαδή και τα βοηθητικά. Πιο επεξηγηματικά, με αυτόν τον τρόπο θα λογιστικοποιούνται πρώτα οι συναλλαγές, με βάση τους κανόνες και τις αρχές των ΔΛΠ, στο κύριο ημερολόγιο και καθολικό και στη συνέχεια θα ενημερώνεται το βοηθητικό ημερολόγιο και το βοηθητικό καθολικό με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, είτε με την ίδια ημερομηνία, είτε συγκεντρωτικά στο τέλος του μήνα, είτε συγκεντρωτικά στο τέλος της χρήσης. Ακόμη θα χρησιμοποιείται το ίδιο σχέδιο λογαριασμών και η διαφορά που θα προκύπτει στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς θα αποτελεί τη διαφορά μεταξύ της Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης η οποία θα καταχωρείται στον Π.Σ.Λ.Φ.Β.

Τέλος, εναλλακτικά αντί για τους εξής πίνακες:

- i. Ο Πίνακας Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης
- ii. Ο Πίνακας Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών
- iii. Ο Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Φορολογικών Αποθεματικών,

δίνεται η δυνατότητα να συντάσσονται από το βοηθητικό ημερολόγιο και το βοηθητικό καθολικό ο Φορολογικός Ισολογισμός, ο Λογαριασμός Αποτελεσμάτων τα οποία καταχωρούνται και στο βιβλίο απογραφών της επιχείρησης (εκτός μόνο από τον φορολογικό ισολογισμό που δεν καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών) ( Εγκ. Πολ. 1025/05).

##### **2<sup>ος</sup> τρόπος: Να εφαρμόζεται συμπληρωματικό λογιστικό σύστημα**

Αυτό το σύστημα λογιστικού χειρισμού προτείνει να ενημερώνεται παράλληλα και ένα ακόμη βοηθητικό λογιστικό σύστημα με ξεχωριστό ημερολόγιο και καθολικό. Συγκεκριμένα, σε αυτό το βοηθητικό σύστημα θα λογιστικοποιούνται μόνο οι διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ, και της φορολογικής νομοθεσίας είτε ανά συναλλαγή την ίδια μέρα, είτε συγκεντρωτικά στο τέλος του μήνα, είτε συγκεντρωτικά στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου. Πιο αναλυτικά, αρχικά γίνεται η λογιστική εγγραφή στο κύριο λογιστικό σύστημα με βάση τους κανόνες και τις αρχές των ΔΛΠ και έπειτα λογιστικοποιούνται οι διαφορές στο βοηθητικό λογιστικό σύστημα χρησιμοποιώντας το βοηθητικό καθολικό και βοηθητικό ημερολόγιο, ακολουθώντας τη φορολογική νομοθεσία. ( Εγκ. Πολ. 1025/05)

Επίσης, χρησιμοποιείται το ίδιο λογιστικό σχέδιο και για τα δύο λογιστικά συστήματα, και το αλγεβρικό λογιστικό άθροισμα κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό από τα δύο αυτά συστήματα αποτελεί την αξία κάθε πρωτοβάθμιου λογαριασμού που καταχωρείται στη φορολογικά βάση του πίνακα Π.Σ.Λ.Φ.Β.

Τέλος, εναλλακτικά αντί για τους εξής πίνακες:

- i. Ο Πίνακας Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης
- ii. Ο Πίνακας Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών
- iii. Ο Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Φορολογικών Αποθεματικών,

από το κύριο και το βοηθητικό συμπληρωματικό λογιστικό σύστημα μπορούν να συντάσσονται ο Φορολογικός Ισολογισμός, ο Λογαριασμός Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης και ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων τα οποία καταχωρούνται και στο βιβλίο απογραφών της επιχείρησης (εκτός μόνο από τον φορολογικό ισολογισμό που δεν καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών) ( Εγκ. Πολ. 1025/05).

### **Αθεώρητο βοηθητικό ημερολόγιο και καθολικό**

Σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ.1 Κ.Β.Σ., Εγκ. Πολ. 1025/05, το βοηθητικό ημερολόγιο και το βοηθητικό καθολικό που τηρούντα στα παραπάνω λογιστικά συστήματα του 1<sup>ου</sup> και 2<sup>ου</sup> τρόπου λογιστικού χειρισμού, είναι αθεώρητα και τα δεδομένα τους μπορεί να αποθηκεύονται σε ηλεκτρομαγνητικά μέσα, χωρίς να υπάρχει υποχρέωση σύνταξης, για τους λογαριασμούς του καθολικού αυτού, θεωρημένου ισοζυγίου λογαριασμών Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών. Επίσης, τηρείται όμως θεωρημένο Ισοζύγιο Λογαριασμών Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών για τους λογαριασμούς του Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών που τηρούνται σύμφωνα με τους κανόνες και τις αρχές των ΔΛΠ, στο κύριο λογιστικό σύστημα.

### **3<sup>ος</sup> τρόπος: Να τηρούνται λογαριασμοί τάξεως στα λογιστικά βιβλία που τηρούνται με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ**

Το σύστημα αυτό προτείνει να παρακολουθούνται οι λογαριασμοί που χρειάζονται έτσι ώστε να συμπληρωθούν οι εξής πίνακες:

- i. Ο Πίνακας Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης
- ii. Ο Πίνακας Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών
- iii. Ο Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Φορολογικών Αποθεματικών,

σε λογαριασμούς τάξεως, στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης που τηρούνται με βάση τους κανόνες και τις αρχές των ΔΛΠ, σε λογαριασμούς ουσίας των ΔΛΠ. (Εγκ. Πολ. 1025/05).

Σε αυτήν την περίπτωση, ο Λογαριασμός Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης διαμορφώνεται από το υπόλοιπο, κέρδος ή ζημία, του λογαριασμού 86 Αποτελέσματα Χρήσης ΔΛΠ και από τις χρεωστικές και πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν από την εφαρμογή των αρχών και κανόνων των ΔΛΠ αλλά και της φορολογικής νομοθεσίας.

Τέλος, όταν η επιχείρηση ενημερώνει τα λογιστικά της βιβλία με βάση τους κανόνες και τις αρχές των ΔΛΠ, τότε οι λογαριασμοί τάξεως που αναφέρθηκαν παραπάνω περιλαμβάνονται στο Οριστικό Θεωρημένο Ισοζύγιο Γενικού – Αναλυτικών Καθολικών που συντάσσεται για τους λογαριασμούς ουσίας ( άρθρο 24 παρ.1 Κ.Β.Σ., Εγκ. Πολ. 1025/05).

#### **4.5 Πώς αποτιμούνται τα αποθέματα, όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ**

Σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ 2 Κ.Β.Σ., όταν η επιχείρηση ενημερώνει τα λογιστικά της βιβλία με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ, τότε προσδιορίζει το κόστος από τα ιδιοπαραχθέντα έτοιμα προϊόντα και την παραγωγή σε εξέλιξη και αποτιμά τα μένοντα από τα αποθέματα αυτά. Στην περίπτωση αυτή, οι διαφορές που απεικονίζονται στον πίνακα Π.Σ.Λ.Φ.Β., στο συνολικό τους επηρεάζουν το φορολογικό αποτέλεσμα της χρήσης την οποία αφορούν, χωρίς να κατανέμονται μεταξύ μενόντων και πωληθέντων έτοιμων προϊόντων.

#### **4.6 Πώς αποτιμούνται οι τίτλοι και τα χρηματοοικονομικά προϊόντα από τα χρηματοοικονομικά ιδρύματα και τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις**

Σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 5 Κ.Β.Σ., οι τράπεζες, οι ασφαλιστικές εταιρείες κλπ αποτιμούν τους τίτλους και τα χρηματοοικονομικά τους προϊόντα με τον ίδιο τρόπο που αποτιμούνται τα ιδιοπαραχθέντα έτοιμα προϊόντα, όπως περιγράψαμε παραπάνω. Δηλαδή, στο τέλος της οικονομικής χρήσης δεν αναπροσαρμόζουν την αξία των τίτλων που μένουν και οι διαφορές που αναγράφονται στον Π.Σ.Λ.Φ.Β βαρύνουν εξ ολοκλήρου τα αποτελέσματα της χρήσης.

#### **4.7 Πώς καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών οι πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών, Ο Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Φορολογικών Αποθεματικών, ο Π.Σ.Λ.Φ.Β., καθώς και οι λοιπές οικονομικές καταστάσεις.**

Σύμφωνα με τα άρθρα 29 παρ. 1 και 7 παρ. 7 Κ.Β.Σ., κάθε επιχείρηση που τηρεί τα λογιστικά της βιβλία με βάση τις αρχές και τις κανόνες των ΔΛΠ, καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών της τους πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών, τον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών, και τον Π.Σ.Λ.Φ.Β. που έχει υποχρέωση να συντάσσει.

Όταν η επιχείρηση εφαρμόζει τα δύο αυτοτελή λογιστικά συστήματα ή το συμπληρωματικό λογιστικό σύστημα, και συντάσσει φορολογικό ισολογισμό, λογαριασμό φορολογικών αποτελεσμάτων και πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, τότε μπορεί να καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών, αντί για τους πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και τον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών, το Λογαριασμό Φορολογικών Αποτελεσμάτων και τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων ( άρθρο 29 παρ.1 Κ.Β.Σ., Εγκ. Πολ. 1025/05).

Επίσης, στο ίδιο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται κανονικά και οι καταστάσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ.1 Κ.Β.Σ., δηλαδή ο ισολογισμός, ο

λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης, και τον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, όπως οι καταστάσεις αυτές προκύπτουν από τα τηρούμενα λογιστικά τους βιβλία με βάση τα ΔΛΠ.

#### **4.8 Τι υπογράφει ο λογιστής , όταν τα βιβλία τηρούνται με βάση τα ΔΛΠ**

Σύμφωνα με το άρθρο 29 παρ.3 Κ.Β.Σ ,από τον λογιστή – φοροτεχνικό, που κατέχει και την σχετική άδεια επαγγέλματος, υπογράφονται τα εξής:

i. Οι πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και τον Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών. Όταν εφαρμόζονται τα δύο αυτοτελή λογιστικά συστήματα ή το συμπληρωματικό λογιστικό σύστημα, και συντάσσονται ο φορολογικός ισολογισμός, ο λογαριασμός φορολογικών αποτελεσμάτων και ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων, οπότε υπογράφονται από τον λογιστή.

ii. Ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται από τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία. Έτσι λοιπόν, όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ, τότε υπογράφεται ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται με βάση τα ΔΛΠ. Αντιθέτως, όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται με βάση του κανόνες και τις αρχές της φορολογικής νομοθεσίας τότε ο λογιστής υπογράφει τον γνωστό φορολογικό ισολογισμό και τον γνωστό φορολογικό λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται με βάση τη φορολογική νομοθεσία και δεν υπογράφεται ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσονται με βάση τα ΔΛΠ.

#### **4.9 Καταστάσεις που δημοσιεύονται**

Οι καταστάσεις που δημοσιεύονται είναι ο ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης και οι λοιπές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τις αρχές και τους κανόνες των ΔΛΠ, ανεξάρτητα από το αν η επιχείρηση τηρεί τα λογιστικά της βιβλία με βάση τη φορολογική νομοθεσία ή τα ΔΛΠ.

#### **4.10 Ανεπάρκεια στα βιβλία, όταν συντάσσεται ο Πίνακας Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης**

Η μη καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών και η μη σύνταξη του Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, καθώς και η ανακριβής σύνταξη του αποτελούν ανεπάρκεια στα τηρούμενα βιβλία.

Στην περίπτωση που, αντί του Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης συντάσσεται σύμφωνα με τα δύο αυτοτελή λογιστικά συστήματα και το συμπληρωματικό λογιστικό σύστημα, ο φορολογικός ισολογισμός, ο λογαριασμός φορολογικών αποτελεσμάτων και ο πίνακας διάθεσης κερδών, τότε ως λόγος ανεπάρκειας στα βιβλία αποτελεί ανάλογα η μη σύνταξη και η μη καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών ή η ανακριβής σύνταξη του Λογαριασμού Φορολογικών Αποτελεσμάτων που υποκαθιστά τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης.

#### 4.11 Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.)

Ο Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.) είναι ανακεφαλαιωτικός πίνακας, στον οποίο εμφανίζονται κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό οι προσωρινές διαφορές (χρεωστικές ή πιστωτικές) που προκύπτουν από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Πρότυπων (Δ.Λ.Π.) και της φορολογικής νομοθεσίας. Από το σύνολο των χρεωστικών και πιστωτικών διαφορών του Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.) και από τον εκάστοτε ισχύοντα συντελεστή φορολογίας εισοδήματος προκύπτουν οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) που οφείλονται στη διαφοροποίηση των αποτελεσματικών λογαριασμών.

Συνεπώς, στον Πίνακα αυτό περιλαμβάνονται μόνο οι αποτελεσματικοί πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί που παρουσιάζουν διαφοροποίηση με τις χρεωστικές ή πιστωτικές προσωρινές διαφορές. Αν στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.) περιλαμβάνονταν και μη αποτελεσματικοί διαφοροποιημένοι λογαριασμοί θα αλλοιωνόταν το περιεχόμενό του και δεν θα εξυπηρετούσε το σκοπό για τον οποίο προβλέφθηκε, δηλαδή τον προσδιορισμό των αναβαλλόμενων φόρων. Ο Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.) καταρτίζεται κατά πρωτοβάθμιο αποτελεσματικό λογαριασμό με βάση τα στοιχεία του λογαριασμού Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης της περ. Γ' της παρ.7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ., ο οποίος αναλύεται υποχρεωτικά σε υπολογαριασμούς από τους οποίους προκύπτουν οι χρεωστικές και πιστωτικές προσωρινές διαφορές, τουλάχιστον κατά πρωτοβάθμιο λογαριασμό.

Ο Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.), καταρτίζεται μόνο από τις εταιρείες οι οποίες τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.). Στην περίπτωση αυτή καταρτίζεται και δημοσιεύεται μόνο ένας Ισολογισμός, αυτός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.), και δύο λογαριασμοί αποτελεσμάτων χρήσης, αυτός των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) ο οποίος απεικονίζεται στην Κατάσταση των Αποτελεσμάτων Χρήσης που δημοσιεύεται, και ο λογαριασμός Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης ο οποίος απεικονίζεται στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης και δεν δημοσιεύεται. Ο Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.) συνδέει μόνο τους δύο λογαριασμούς αποτελεσμάτων χρήσης και διευκολύνει το φορολογικό έλεγχο στον εντοπισμό και στον έλεγχο των προσωρινών χρεωστικών και πιστωτικών διαφορών.

Η μορφή του Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.) είναι αυτή που περιγράφεται στην περ. Α' της παρ. 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. Ακολουθεί ο πίνακας αυτός με υποθετικά στοιχεία προσωρινών διαφορών (χρεωστικών ή πιστωτικών), κατά πρωτοβάθμιο αποτελεσματικό λογαριασμό που παρουσιάζει διαφοροποίηση :

#### Πίνακας Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.) Ι ΕΞΟΔΩΝ (λογ. 6Χ και 8Χ)

|            | Υπόλοιπα Δ.Λ.Π.<br>(Λογιστική βάση) | Υπόλ. Φορολ. Αποτελ.<br>(Φορολογική βάση) | ΔΙΑΦΟΡΕΣ   |            |
|------------|-------------------------------------|---|------------|------------|
|            |                                     |   | Χρεωστικές | Πιστωτικές |
| 1. Λογ. 60 | 5.000                               | 4.800                                     |            | -200       |



|               |              |              |            |             |
|---------------|--------------|--------------|------------|-------------|
| 2. Λογ. 65    | 2.000        | 2.100        | 100        |             |
| 3. Λογ. 66    | 130          | 90           |            | -40         |
| 4. Λογ. 68    | 600          | 200          | .          | -400        |
| <b>Σύνολα</b> | <b>7.730</b> | <b>7.190</b> | <b>100</b> | <b>-640</b> |

Οι διαφορές (+ / -) προκύπτουν από την εξίσωση :

**Υπόλοιπα Φορολογικών Αποτελεσμάτων - Υπόλοιπα Δ.Λ.Π. = Διαφορά**

## II ΕΣΟΔΩΝ (λογ. 7Χ και 8Χ)

|               | Υπόλοιπα Δ.Λ.Π.<br>(Λογιστική βάση) | Υπόλ. Φορολ. Αποτελ.<br>(Φορολογική βάση) | ΔΙΑΦΟΡΕΣ     |             |
|---------------|-------------------------------------|---|--------------|-------------|
|               |                                     |   | Χρεωστικές   | Πιστωτικές  |
| 1. Λογ. 75    | 800                                 | 600                                       | 200          |             |
| 2. Λογ. 76    | 1.000                               | 1.300                                     |              | -300        |
| 3. Λογ. 83    | 2.000                               | 200                                       | 1.800        | .           |
| <b>Σύνολα</b> | <b>3.800</b>                        | <b>2.100</b>                              | <b>2.000</b> | <b>-300</b> |

Οι διαφορές (+ / -) προκύπτουν από την εξίσωση :  
Υπόλοιπα Δ.Λ.Π. - Υπόλοιπα Φορολογικών Αποτελεσμάτων = Διαφορά

ΓΕΝΙΚΟ  
2.100  
940 –

ΣΥΝΟΛΟ

ΔΙΑΦΟΡΩΝ

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ – Δ.Λ.Π. 12

#### 5.1 Εισαγωγή - μέθοδοι λογιστικής παρακολούθησης του φόρου εισοδήματος σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12

Σύμφωνα με τη λογιστική του φόρου εισοδήματος υπάρχουν δυο εκδοχές:

α) Ο φόρος εισοδήματος δεν είναι δαπάνη της χρήσεως και συνεπώς δεν διαμορφώνει το αποτέλεσμα της χρήσεως, αλλά αποτελεί συμμετοχή του κράτους στο αποτέλεσμα αυτό.

Οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν την καλούμενη "μέθοδο του πληρωτέου φόρου" κατά την οποία από τα διατιθέμενα κέρδη αντλείται πόσο ίσο με την υπολογιζόμενη υποχρέωση για φόρο εισοδήματος, ανεξάρτητα αν υπολογίζεται και συνεπώς καταβάλλεται φόρος εισοδήματος μεγαλύτερος ή μικρότερος από αυτόν που αναλογεί στη χρήση, λόγω ύπαρξης προσωρινών διαφορών μεταξύ λογιστικών και φορολογητέων κερδών. Οι διαφορές αυτές μεταξύ λογιστικών και φορολογητέων

κερδών γνωστοποιούνται στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων χωρίς να απαιτείται κανένας άλλος λογιστικός χειρισμός. Την εκδοχή αυτή υιοθετεί το Ε.Γ.Λ.Σ. για αυτό και ο φόρος εισοδήματος βαρύνει τον λογαριασμό 88 «αποτελέσματα προς διάθεση» και όχι τον λογαριασμό 86 «αποτελέσματα χρήσεως».

β) ο φόρος εισοδήματος αποτελεί δαπάνη της χρήσεως στην οποία πραγματοποιείται το εισόδημα επί του οποίου αυτός υπολογίστηκε και συνεπώς ο φόρος διαμορφώνει το αποτέλεσμα της χρήσεως. Ο φόρος πρέπει να καταχωρείται ως έξοδο στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» και όχι στο λογαριασμό «αποτελέσματα προς διάθεση».

Σύμφωνα με τα παραπάνω αφού ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο της χρήσεως, πρέπει να υπάγεται στις ίδιες λογιστικές αρχές που εφαρμόζονται για όλα τα έξοδα, δηλαδή το ποσό του φόρου να είναι αυτό που αναλογεί, σχετίζεται από τα λογιστικά έσοδα και έξοδα που ανήκουν στη χρήση και διαμορφώνουν το αποτέλεσμα αυτής. Άρα οι προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογητέων μεγεθών πρέπει να βαρύνουν ή να ωφελούν τις χρήσεις στις οποίες οι διαφορές αυτές οριστικοποιούνται.

Για την λογιστικοποίηση των διαφορών αυτών προτείνονται οι ακόλουθες μέθοδοι:

#### α) μέθοδος της υποχρέωσης:

Η Μέθοδος της υποχρέωσης επιδιώκει να προσδιορίσει τη υποχρέωση της επιχείρησης από φόρο εισοδήματος όχι μόνο βάσει των εσόδων – εξόδων που αναγράφονται στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» αλλά και βάσει των μεγεθών που αναγράφονται στον ισολογισμό και τα οποία περιλαμβάνουν "προσωρινές διαφορές" μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογητέας αξίας αυτών.

Ο ισολογισμός είναι ένας μεταβατικός λογαριασμός ένα προστάδιο έναντι του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» ορισμένα στοιχεία του οποίου περικλείουν διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας με την οποία εμφανίζονται στον ισολογισμό και της αντίστοιχης αξίας που αναγνωρίζεται φορολογικά. Οι διαφορές λογιστικής αξίας και της αντίστοιχης φορολογικά αναγνωριζόμενης αξίας συνιστούν τις καλούμενες "προσωρινές διαφορές" οι οποίες διαφορές θα επηρεάσουν αυξητικά ή μειωτικά το φόρο εισοδήματος, όταν μεγέθη αυτά του ισολογισμού εισπραχθούν ή εξοφληθούν ή μεταφερθούν στα αποτελέσματα χρήσεως. Για όσο χρονικό διάστημα περικλείουν φόρο εισοδήματος, ο οποίος πρέπει να λογιστεί και να εμφανιστεί στον ισολογισμό ως αναβαλλόμενος «φόρος εισοδήματος»

Σύμφωνα με την μέθοδο αυτή ο φόρος της χρήσεως περιλαμβάνει:

- την πρόβλεψη για πληρωτέους φόρους
- το ποσό που προβλέπεται να πληρωθεί ή έχει προπληρωθεί λόγω λογιστικών διαφορών, που δημιουργούνται ή τακτοποιούνται στη τρέχουσα χρήση
- τις προσαρμογές των υπολοίπων των αναβαλλόμενων φόρων που εμφανίζονται στον ισολογισμό λόγω μεταβολών στους φορολογικούς συντελεστές ή λόγω επιβολής νέων φόρων

Οι προσαρμογές των υπολοίπων των αναβαλλόμενων φόρων, καθώς και οι δημιουργούμενες ή τακτοποιούμενες λογιστικά στην τρέχουσα χρήση χρονικές λογιστικές διαφορές γίνονται με βάση τους ισχύοντες για τη χρήση φορολογικούς συντελεστές. Το αρχικό Δ.Λ.Π. 12 (1979) επέβαλλε την παρακολούθηση του φόρου εισοδήματος με την μέθοδο αναβολής και τη μέθοδο της υποχρεώσεως που

προσδιορίζεται με βάση το λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως», ενώ το αναθεωρημένο (το 2000) λογιστικό πρότυπο απαγορεύει τη μέθοδο της αναβολής και επιβάλλει τη μέθοδο της υποχρέωσης με βάση τον ισολογισμό.

### **β) μέθοδος της αναβολής:**

Η μέθοδος αυτή βασίζεται αποκλειστικά στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» και αποσκοπεί στο να βαρύνει τη χρήση μόνο με το φόρο εισοδήματος που αναλογεί στο λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως και στις καλούμενες οριστικές διαφορές, μεταξύ λογιστικών και φορολογικών εξόδων και εσόδων της χρήσεως, ενώ οι προσωρινές χρονικές διαφορές των μεγεθών αυτών λογιστικοποιούνται και εμφανίζονται στον ισολογισμό ως αναβαλλόμενες υποχρεώσεις μέχρι της οριστικοποίησής τους οπότε καθίστανται βέβαιες και εκκαθαρισμένες υποχρεώσεις για φόρο εισοδήματος.

Σύμφωνα με την παραπάνω μέθοδο η δαπάνη φόρου της χρήσεως περιλαμβάνει:

- την πρόβλεψη για πληρωτέους φόρους και
- την επίπτωση επί του φόρου εισοδήματος των χρονικών λογιστικών διαφορών που αναβάλλεται για άλλη ή άλλες χρήσεις.

Οι χρονικές λογιστικές διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ λογιστικού αποτελέσματος της χρήσεως και φορολογητέου εισοδήματος αυτής. Επίσης οι διαφορές αυτές διακρίνονται σε οριστικές και προσωρινές, οι προσωρινές δημιουργούνται σε μια χρήση και τακτοποιούνται σε επόμενη ή επόμενες χρήσεις.

## **5.2 Σκοπός και πεδίο εφαρμογής του πρότυπου**

Σκοπός του Προτύπου είναι να προδιαγράψει το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος.

Το σημαντικότερο θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι ο τρόπος της λογιστικής παρακολούθησης:

a) των τρεχουσών και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών από τη μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής αξίας των απαιτήσεων που απεικονίζεται στον ισολογισμό της επιχείρησης. Κατά την καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει τη λογιστική αξία αυτού του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός αυτής της λογιστικής αξίας θα καταστήσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων μεγαλύτερες από ότι αυτές θα μπορούσε να ήταν, αν η ανάκτηση δεν είχε φορολογικές συνέπειες, το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις.

b) των τρεχουσών και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών από συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας χρήσεως, που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και των άλλων γεγονότων με τον ίδιο τρόπο, με τον οποίο λογιστικοποιεί τις λοιπές συναλλαγές και άλλα γεγονότα.

Έτσι:

– για συναλλαγές και άλλα γεγονότα καταχωρούμενα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, κάθε σχετικά με αυτά φορολογική επίδραση καταχωρείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων

– για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που καταχωρούνται στα ίδια κεφάλαια, κάθε σχετικά με αυτά φορολογική επίδραση καταχωρείται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

Η καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε μια ενοποίηση επιχειρήσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας ή της αρνητικής υπεραξίας που ανακύπτει σ αυτήν την ενοποίηση επιχειρήσεων

ς) Επίσης το Πρότυπο ασχολείται με την καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους, με την παρουσίαση των φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις και με την γνωστοποίηση των πληροφοριών που αφορούν τους φόρους εισοδήματος. Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των φόρων εισοδήματος.

Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους εθνικούς και εξωτερικούς φόρους που βασίζονται στα φορολογητέα κέρδη. Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν επίσης φόρους, όπως οι παρακρατούμενοι φόροι, οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μια κοινοπραξία κατά την διανομή κερδών προς τη συντάσσουσα στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

### 5.3 Προσδιορισμός των όρων που χρησιμοποιούνται από το πρότυπο

Οι επόμενοι όροι χρησιμοποιούνται σ αυτό το Πρότυπο με τις έννοιες που ακολουθούν:

❖ Λογιστικό αποτέλεσμα: είναι το καθαρό κέρδος ή ζημιά της χρήσεως πριν από την αφαίρεση της δαπάνης του φόρου

❖ Φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημιά): είναι το ποσό του κέρδους ή της ζημιάς της χρήσεως, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν τεθεί από τις φορολογικές αρχές, για το οποίο είναι πληρωτέοι οι φόροι εισοδήματος

❖ Έξοδο φόρου ( έσοδο φόρου): είναι το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό το καθαρού κέρδους ή ζημιάς της χρήσεως και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο

❖ Τρέχων φόρος: είναι το ποσό των πληρωτέων φόρων εισοδήματος που αφορά στο φορολογητέο κέρδος της χρήσεως

❖ Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις: είναι τα ποσά των πληρωτέων φόρων εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν σε φορολογητέες διαφορές

❖ Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις: είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι εισπρακτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε:

- Εκπεστές προσωρινές διαφορές
- Μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και
- Μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους.

❖ Προσωρινές διαφορές: είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου στον Ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του.

Οι προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι :

1. Εκπεστές προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους των μελλοντικών χρήσεων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης διακανονίζεται

2. Ή όταν οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους των μελλοντικών χρήσεων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης διακανονίζεται

❖ Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης: είναι το ποσό που αποδίδει σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

❖ Το έξοδο φόρου (έσοδο φόρου) συντίθεται από το τρέχον έξοδο φόρου και από το αναβαλλόμενο έξοδο φόρου (αναβαλλόμενο έσοδο φόρου) .

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ, ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα λογιστικά – πραγματικά αποτελέσματα της οικονομικής χρήσης θεωρείται ως έξοδο για την τρέχουσα χρήση και καταχωρείται στην χρέωση του λογαριασμού 86 αποτελέσματα χρήσης και όχι στον λογαριασμό 88 αποτελέσματα προς διάθεση που χρεώνεται με βάση το Γ.Λ.Σ.

Πιο αναλυτικά, ο φόρος εισοδήματος που υπολογίζεται με τον πολλαπλασιασμό του νόμιμου συντελεστή πάλι στα λογιστικά κέρδη (πραγματικά κέρδη με βάση τα ΔΛΠ) της επιχείρησης θεωρείται ως λειτουργικό έξοδο της διαχειριστικής περιόδου. Αυτό σημαίνει πως θα πρέπει η κάθε χρήση να επιβαρύνεται με το ποσό του φόρου που αναλογεί πάνω σε αυτά τα λογιστικά και όχι τα φορολογητέα κέρδη ή ζημιές. Η διαφορά αυτή του φόρου μεταξύ του λογιστικού και του φορολογητέου αποτελέσματος ονομάζεται αναβαλλόμενος φόρος και λογιστικοποιείται για να επιβαρυνθούν ή να ωφεληθούν έτσι οι μελλοντικές διαχειριστικές περιόδους στις οποίες η διαφορά αυτή οριστικοποιείται.

Ακόμη, οι προσωρινές διαφορές, δηλαδή οι διαφορές μεταξύ των λογιστικών (πραγματικών) και φορολογητέων κερδών, προκύπτουν συνήθως από τη διαφορά στις αποσβέσεις ή από τις προβλέψεις που καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης χωρίς να αναγνωρίζονται φορολογικά, ή να αναγνωρίζονται εν μέρει, με τις εξής όμως δύο διαφορετικές περιπτώσεις:

1<sup>η</sup> περίπτωση: Όταν η προσωρινή διαφορά προκύπτει από το γεγονός ότι το λογιστικό (πραγματικό) κέρδος της επιχείρησης είναι μεγαλύτερο από το αντίστοιχο φορολογικό κέρδος οπότε γίνεται πρόβλεψη για αναβαλλόμενο φόρο. Με την πρόβλεψη αυτή, πιστώνεται ο λογαριασμός 45.50 Αναβαλλόμενες υποχρεώσεις από φόρους και χρεώνεται ο λογαριασμός 86.60 Έξοδο από Φόρο με το ίδιο ποσό .

2<sup>η</sup> περίπτωση: όταν η προσωρινή διαφορά προκύπτει από το γεγονός ότι το λογιστικό (πραγματικό) κέρδος της επιχείρησης είναι μεγαλύτερο από το αντίστοιχο φορολογικό κέρδος, οπότε γίνεται πρόβλεψη για αναβαλλόμενο φόρο. Με την πρόβλεψη αυτή, χρεώνεται ο λογαριασμός 18.50 Αναβαλλόμενες Απαιτήσεις από Φόρους και πιστώνεται με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 86.70 Έσοδα από Φόρο. Στην δεύτερη περίπτωση δεν γίνεται εγγραφή, αν δεν υπάρχουν ενδείξεις ότι στο άμεσο μέλλον θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη που θα μπορούν να συμψηφίσουν την προσωρινή διαφορά όταν αυτή γίνεται εκπεστέα δαπάνη. Στο τέλος κάθε χρήσης, το γεγονός αυτό του συμψηφισμού της διαφοράς με μελλοντικά κέρδη επανεξετάζεται και επανεκτιμάται.

Επίσης, στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις επανεκτιμούνται με βάση τους νέους φορολογικούς συντελεστές που θα ισχύουν τη χρονιά εκείνη που οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις αυτές θα διακανονιστούν, εφόσον φυσικά οι συντελεστές αυτοί είναι γνωστοί και διαφορετικοί από αυτούς που είχαν εκτιμηθεί στην αρχή.

Τέλος, ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος θα πρέπει να καταχωρούνται στα έσοδα ή στα έξοδα και να περιλαμβάνονται στο καθαρό κέρδος ή στην καθαρή ζημιά τις περιόδους. Αν όμως ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος προκύπτουν από συναλλαγή με τα ίδια κεφάλαια, για παράδειγμα η αναπροσαρμογή του ακινήτου στην πραγματική του αξία, τότε αυτοί καταχωρούνται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.

#### **5.4 Ελληνική Νομοθεσία**

Με βάση την Ελληνική Νομοθεσία, ο φόρος δεν διαμορφώνει το ετήσιο λογιστικό αποτέλεσμα, αλλά διατίθεται από τα ήδη διαμορφωμένα αποτελέσματα χρήσης. Προκειμένου δε να προσδιορισθεί το σχετικό ποσό φορολογικής επιβάρυνσης, λαμβάνεται ως βάση το λογιστικό αποτέλεσμα χρήσης, πλέον ή μείον τις σχετικές λογιστικές διαφορές (δηλ. ποσά εξόδων/εσόδων που με βάση τους φορολογικούς κανόνες θα πρέπει να αντιμετωπισθούν διαφορετικά από ότι με βάση τους λογιστικούς κανόνες). Δεδομένου επίσης ότι δεν υπάρχει η έννοια του αναβαλλόμενου φόρου, δεν τίθεται θέμα οποιασδήποτε διάκρισης των λογιστικών διαφορών ανάλογα με τη μελλοντική τους εξέλιξη. ο φόρος εισοδήματος αποτελεί «βάρος εταιρικό» και λογίζεται διαμέσου του πίνακα διανομής κερδών.

#### **5.5 Διαφορές ΔΛΠ 12 και Ελληνικής Νομοθεσίας**

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 ο φόρος εισοδήματος συνιστά δαπάνη που βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης, ενώ σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία ο φόρος εισοδήματος δεν συνιστά έξοδο και επομένως δεν διαμορφώνει το τελικό αποτέλεσμα της χρήσεως, αλλά αποτελεί συμμετοχή του κράτους στο αποτέλεσμα αυτό. Κατά το ΔΛΠ 12 ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται σε τρέχοντα και αναβαλλόμενο, ενώ κατά την Ελληνική Νομοθεσία και Φορολογία δεν γίνεται καμία τέτοια διάκριση. Επίσης, κατά το ΔΛΠ 12 η ζημία χρήσεως, η οποία μεταφέρεται σε επόμενη χρήση για συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη μιας επόμενης χρήσεως, εγκλείει μια φορολογική απαίτηση ίση με το φόρο εισοδήματος που θα καρπωθεί η επιχείρηση στην επόμενη χρήση που θα γίνει ο συμψηφισμός αυτός. Η απαίτηση αυτή καταχωρείται όταν είναι βέβαιο και εκτός πάσης αμφιβολίας ότι η επιχείρηση θα πραγματοποιήσει κέρδη στο μέλλον, ώστε να καταστεί εφικτός ο συμψηφισμός της απαίτησης. Από την άλλη, κατά τα ΕΛΠ δεν εξετάζεται ούτε καταγράφεται λογιστικά το φορολογικό πλεονέκτημα που εγκλείουν οι μεταφερόμενες εις νέο ζημίες.

#### **5.6 Γενικοί λογιστικοί κανόνες για τον αναβαλλόμενο φόρο**

##### **Α) Πότε έχουμε έσοδο φόρου από αναβαλλόμενους φόρους**

Όταν μειώνονται τα κέρδη, με βάση τα ΔΛΠ, δηλαδή εκείνα που είχαν προκύψει στην ίδια ημερομηνία με βάση τη φορολογική νομοθεσία, τότε χρεώνεται ο λογαριασμός 18.50 Αναβαλλόμενες απαιτήσεις από φόρους και πιστώνεται ο λογαριασμός 86.70 Έσοδο από Φόρο, με το ποσό του φόρου εκείνου που αναλογεί υπολογιζόμενος πάνω στη διαφορά της μείωσης των κερδών.

Πιο αναλυτικά, όταν πληρώνεται περισσότερος φόρος από εκείνον που αναλογεί στα κέρδη που προκύπτουν με βάση τα ΔΛΠ, τότε υπάρχει απαίτηση και με τον φόρο της διαφοράς των κερδών αυτών χρεώνεται ο λογαριασμός 18.50 Αναβαλλόμενες απαιτήσεις από φόρους και πιστώνεται ο λογαριασμός 86.70 Έσοδο από Φόρο.

Δηλαδή, όταν αφαιρείται μικρότερο ποσό δαπάνης στη φορολογική λογιστική από ότι στη λογιστική με βάση τα ΔΛΠ, τότε λέμε ότι το φορολογικό έξοδο είναι μικρότερο από το αντίστοιχο λογιστικό έξοδο. Αυτό σημαίνει ότι υπάρχει απαίτηση και με τον φόρο που αναλογεί στη διαφορά του συγκεκριμένου εξόδου χρεώνεται ο λογαριασμός 18.50 Αναβαλλόμενες απαιτήσεις από φόρους και πιστώνεται ο λογαριασμός 86.70 Έσοδο από Φόρο.

##### **Β) Πότε έχουμε έξοδο φόρου από αναβαλλόμενους φόρους**

Όταν αυξάνονται τα κέρδη, με βάση τα ΔΛΠ, δηλαδή εκείνα που ήδη είχαν προκύψει στην ίδια ημερομηνία με βάση τη φορολογική λογιστική, τότε πιστώνεται ο

λογαριασμός 45.50 Αναβαλλόμενες Υποχρεώσεις από Φόρους και χρεώνεται ο λογαριασμός 86.60 Έξοδο από Φόρο με το ποσό του φόρου εκείνου που αναλογεί υπολογιζόμενος πάνω στη διαφορά της αύξησης των κερδών.

Πιο αναλυτικά, όταν πληρώνεται λιγότερος φόρος από εκείνον που αναλογεί στα κέρδη που προκύπτουν με βάση τα ΔΛΠ, τότε υπάρχει υποχρέωση και με τον φόρο της διαφοράς των κερδών αυτών πιστώνεται ο λογαριασμός 45.50 Αναβαλλόμενες Υποχρεώσεις από Φόρους και χρεώνεται ο λογαριασμός 86.60 Έξοδο από Φόρο.

Δηλαδή, όταν αφαιρείται μεγαλύτερο ποσό δαπάνης στη φορολογική λογιστική από ότι στη λογιστική με βάση τα ΔΛΠ, τότε λέμε ότι το φορολογικό έξοδο είναι μεγαλύτερο από το αντίστοιχο λογιστικό έξοδο. Αυτό σημαίνει πως υπάρχει υποχρέωση και με το φόρο που αναλογεί στη διαφορά του συγκεκριμένου εξόδου πιστώνεται ο λογαριασμός 45.50 Αναβαλλόμενες Υποχρεώσεις από Φόρους και χρεώνεται ο λογαριασμός 86.60 Έξοδο από Φόρο.

### **5.7 Διανομή προσωρινών διαφορών από αναβαλλόμενους φόρους**

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12, αναγνωρίζεται αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος για όλες σχεδόν τις προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης που προκύπτουν από τα περιουσιακά στοιχεία και από τις υποχρεώσεις .

Ο φόρος εισοδήματος, είτε είναι αναβαλλόμενος είτε είναι τρέχων, λαμβάνεται πάντα υπόψη ,προκειμένου να προσδιοριστούν τα ποσά που προκύπτουν από την διανομή. Επίσης, ο αναβαλλόμενος φόρος και ως έξοδο και ως έσοδο μεταφέρεται είτε στην καθαρή αξία δηλαδή στον λογαριασμό 41, είτε στα αποτελέσματα χρήσης δηλαδή στον λογαριασμό 86, ως συμπλήρωμα στο κέρδος ή στη ζημία, από τα οποία έχει προκύψει ( ΕΛΤΕ. Αρ. Πρ. 110/27.2.06).

#### **Υπάρχουν όμως και κάποιες περιπτώσεις όπως δηλαδή:**

- i. Να υπάρχει αναβαλλόμενος φόρος – έσοδο που να προκύψει από μεταβολή φορολογικών συντελεστών.
- ii. Να υπάρχει αναβαλλόμενος φόρος - έσοδο που να προκύπτει σε περιπτώσεις που οι φορολογικές ζημιές είναι ανακτήσιμες και ο οποίος να έχει ως γενεσιουργό αιτία τη δυνατότητα που παρέχει ο φορολογικός νόμος για μεταφορά φορολογικών ζημιών.
- iii. Να υπάρχει αναβαλλόμενος φόρος έσοδο που να προκύπτει σε περιπτώσεις φορολογικής αναπροσαρμογής των ενσώματων παγίων στοιχείων και η οποία δεν είναι αποδεκτή λογιστικά.

Στις παραπάνω περιπτώσεις το χρεωστικό κονδύλιο του αναβαλλόμενου φόρου θα μηδενιστεί μελλοντικά με την πίστωση του και στη συνέχεια χρέωσης του ως φόρος εισοδήματος εξόδου. Τα ποσά αυτά μπορούν τις περισσότερες φορές να διανεμηθούν αλλά συνήθως όμως δεν διανέμονται τόσο για λόγους σύνεσης όσο και για λόγους διευκόλυνσης στην παρακολούθηση των σχετικών κονδυλίων. ( ΕΛΤΕ. Αρ. Πρ. 110/27.2.06)

### **5.8 Παράδειγμα διανομής φόρου εισοδήματος**

Στην εταιρεία “ΒΗΤΑ” Α.Ε. υπάρχει επένδυση σε ακίνητο με κόστος κτήσης 1.000.000 ευρώ και με εύλογη αξία 1.500.000 ευρώ, για την οποία επένδυση στο παρελθόν έχει αναγνωριστεί σταδιακά αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 175.000 ευρώ ( 1.500.000 – 1.000.000) \* 35%= 175.000 ευρώ). Στην τρέχουσα χρήση 2007 ο συντελεστής φόρου εισοδήματος μειώθηκε στο 25%.

Ζητείται: να υπολογιστεί αν προκύπτει διαφορά στην αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση από το γεγονός αυτό της μείωσης του συντελεστή φόρου στο 25% και αν η διαφορά αυτή μπορεί να διανεμηθεί.

Λύση:

Εφόσον όλοι οι άλλοι παράγοντες παραμένουν σταθεροί, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση μειώνεται και φτάνει στο ποσό των 125.000 ευρώ, αφού  $(1.500.000 - 1.000.000) * 25\% = 125.000$  ευρώ, οπότε η διαφορά  $175.000 - 125.000 = 50.000$  ευρώ θεωρείται ως φόρος εισοδήματος – έσοδο.

Το ποσό αυτό των 50.000 ευρώ δεν μπορεί να διανεμηθεί, γιατί μειώνει το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού κέρδη εις νέο που ήταν 175.000 ευρώ και είχε αναγνωρισθεί στο παρελθόν. Η διανομή του μπορεί να γίνει μόνο στην περίπτωση που θα πωληθεί η επένδυση αυτή. Δηλαδή, αν υποθεθεί ότι η επένδυση αυτή πωλείται στο ποσό 1.500.000 ευρώ, τότε το κέρδος  $500.000 - 125.000 = 375.000$  ευρώ μπορεί να διανεμηθεί.

Παράδειγμα: σχηματισμός από την εταιρεία και αφορολόγητου αποθεματικού

Η εταιρεία “ΔΕΛΤΑ” Α.Ε. που εφαρμόζει υποχρεωτικά τα ΔΛΠ με 31/12/07 παρουσιάζει στα λογιστικά της βιβλία τα εξής ποσά:

|   |              |
|---|--------------|
| Λογιστικά κέρδη (με βάση τα ΔΛΠ)  | 900.000 ευρώ |
| Προσωρινή διαφορά χρεωστική (αρνητική)  | 200.000 ευρώ |
| Κέρδη με βάση τα φορολογικά βιβλία  | 700.000 ευρώ |
| Σχηματίστηκε αφορολόγητο αποθεματικό με συντελεστή 40% ( $900.000 * 40\% = 360.000$ )           | 360.000 ευρώ |
| αποσβέσεις με τα ΔΛΠ 100.000  |              |
| φορολογικές αποσβέσεις 300.000 ευρώ   |              |
| Δεν υπάρχουν λογιστικές διαφορές  |              |
| Αποσβέσεις= αποσβέσεις με τα ΔΛΠ – φορολογικές αποσβέσεις= $100.000 - 300.000 = - 200.000$ ευρώ |              |

Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος για τα κέρδη της χρήσης 2007 ανέρχεται στο ποσοστό 25%.

Τα υπόλοιπα κέρδη παρέμειναν στην εταιρεία αδιανεμήτα, στον λογαριασμό 42 υπόλοιπο κερδών εις νέο.

Ζητείται: α) Να προσδιοριστεί ο φόρος εισοδήματος, β) να συμπληρωθεί ο πίνακας αποτελέσματα χρήσης, γ) να συμπληρωθεί ο μη υποχρεωτικός από τα ΔΛΠ Πίνακας Διάθεσης και δ) να συμπληρωθεί η δεύτερη σελίδα από το έντυπο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (Φ-01.013).

Λύση:

A) υπολογισμός του φόρου εισοδήματος

|   |                       |
|---|-----------------------|
| Λογιστικά κέρδη (με βάση τα ΔΛΠ)                        | 900.000 ευρώ          |
| -Προσωρινή διαφορά χρεωστική (αρνητική)                 | -200.000 ευρώ         |
| -Αφορολόγητο αποθεματικό ( $900.000 * 40\% = 360.000$ ) | - <u>360.000</u> ευρώ |
| Φορολογητέα κέρδη                                       | 340.000 ευρώ          |
| Φόρος εισοδήματος ( $340.000 * 25\% = 85.000$ )         | 85.000 ευρώ           |

B) Πίνακας αποτελεσμάτων χρήσης

|                                  |         |
|----------------------------------|---------|
| Λογιστικά κέρδη (με βάση τα ΔΛΠ) | 900.000 |
|----------------------------------|---------|



|   |               |                 |
|---|---------------|-----------------|
| Φόρος εισοδήματος –τρέχων με βάση την δήλωση                                | 85.000        |                 |
| Φόρος εισοδήματος αναβαλλόμενος<br>(προσωρινή διαφορά 200.000* 25%= 50.000) | <u>50.000</u> |                 |
|   | 135.000       |                 |
| Σύνολο φόρου εισοδήματος  |               | <u>-135.000</u> |
| Καθαρά κέρδη  |               | <u>765.000</u>  |

Γ) Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων

|                                  |                            |
|----------------------------------|----------------------------|
| Λογιστικά κέρδη (με βάση τα ΔΛΠ) | 900.000 ευρώ               |
| -Συνολικός φόρος εισοδήματος     | <u>-135.000 ευρώ</u>       |
| Κέρδη προς διάθεση               | <u><u>765.000 ευρώ</u></u> |

Τα κέρδη διατίθενται ως εξής:

|                         |                            |
|-------------------------|----------------------------|
| Αφορολόγητο αποθεματικό | 360.000 ευρώ               |
| Υπόλοιπο κερδών εις νέο | <u>405.000 ευρώ</u>        |
| Σύνολο                  | <u><u>765.000 ευρώ</u></u> |

Δ) συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

**I. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ**

|   |  | ΠΟΣΑ |
|---|--|------|
|   | Ακαθάριστα έσοδα χρήσης: .....   | 015  |
|   | Κέρδη ισολογισμού χρήσης βάσει ΔΛΠ .....   | 116  |
|   | Ζημία ισολογισμού χρήσης βάσει ΔΛΠ .....   | 117  |
| Πλέον:  | Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ-ΦΒ (επισυνάπτεται ανάλυση) .....  | 118  |
| Μείον:  | Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ-ΦΒ (επισυνάπτεται ανάλυση) .....  | 119  |
|   | Φορολογικά κέρδη χρήσης .....  | 016  |
|   | Φορολογική ζημία χρήσης .....  | 017  |
| Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημίας αφαιρούνται οι μόνιμες διαφορές: | 1. Φόροι που δεν εκπίπτουν.....  | 018  |
|   | 2. Ποσό αποσβέσεων που εκπέσθηκε πλέον των νομίμων .....   | 019  |
|   | 3. Πρόσθετοι φόροι - προσαυξήσεις - πρόστιμα ΚΒΣ .....   | 020  |
|   | 4. Δαπάνες αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση .....  | 021  |
|   | 5. Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση.....  | 022  |
|   | 6. Δαπάνες που αφορούν αφορολ. έσοδα ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές.....   | 023  |
|   | 7. ....  | 025  |
|   | Σύνολο κερδών .....  | 024  |
|   | Υπόλοιπο ζημιών .....  | 224  |
| Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημίας προστίθενται:                     | 1. Μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές.....   | 026  |
|   | 2. Έσοδα Αφορολόγητα (π.χ. κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια) .....  | 028  |
|   | 3. Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑ ή αλλοδαπά χρηματιστήρια .....   | 460  |
|   | 4. Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων .....   | 462  |
|   | 5. Χρεωστική διαφορά λόγω ανταλλαγής ομολόγων (PSI) (άρθρο 3 ν. 4046/2012) .....   | 752  |
|   | 6. Αποσβέσεις οδών Φ.Δ. Χ. του ν.3888/2010 (εξωλογιστικά απόσβεση σε <input type="checkbox"/> χρόνια 097) .....                    | 550  |
|   | 7. ....  | 461  |
|   | Κέρδη χρήσεως .....  | 029  |
|   | Ζημιά χρήσεως .....  | 030  |
|   | * Τεκμαρτά κέρδη Τεχνικών εταιριών.....  | 100  |
|   | <b>ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ</b>  |      |
|   | Μερίσματα .....  | 031  |
|   | Αμοιβές μελών Δ.Σ. και Δ/ντών .....  | 032  |
|   | Αμοιβές εργατοπαλλήλικού προσωπικού .....  | 033  |
|   | Συνολικό ποσό διανεμομένων κερδών ΕΠΕ .....  | 429  |
|   | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>  | 430  |
| Προστίθενται :  | 1. Μέρος αφορολ. εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα.....   | 034  |
|   | Διαν. Κέρδη..... x Αφορολ. Έσοδα.....  |      |
|   | Κέρδη ισολογισμού (ΔΛΠ) .....  |      |
| 2. Πλέον φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό.....  |  | 035  |
|   | Κέρδη .....  | 038  |
|   | Ζημία.....   | 338  |
|   | Ζημία παρελθουσών χρήσεων.....   | 039  |
|   | <b>ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛ. ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ</b>  | 040  |
|   | <b>ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛ. ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ</b>  | 400  |
|   | <b>ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛ. ΑΠΟΘΕΜ/ΚΩΝ ΑΝΑΠΤ. ΝΟΜΩΝ, ΚΑΠ.</b>  |      |
|   | 1. Αφορολόγητο αποθεματικό ν. ....   | 046  |
|   | 2. Αφορολόγητο Αποθεματικό ν. 3299/2004 .....  | 045  |
|   | 3. Αφορολόγητο Αποθεματικό άρθρ. 71 ν. 3842/2010 .....   | 041  |
|   | 4. Αφορολόγ. Αποθεματ. από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτ. (ν. 2238/1994 άρθρ.28 παρ.3 περ.ζ) .....                           | 077  |
|   | 5. Αφορολ. Αποθεμ. από μερίσματα ή κέρδη από συμμ. σε εταιρ. που έχουν έδρα σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. (άρθρ.11 ν.2578/1998) ..... | 098  |
|   | 6. Αφορολόγ. Αποθεματ. για την μετεγκατάστ. επιχειρ. σε επιχειρημ. πάρκα (άρθρ.62 παρ.3 ν.3982/2011) .....                         | 099  |
|   | 7. Αφορολόγ. Αποθεματ. από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας (άρθρο 36 ν. 3775/2009) .....                               | 096  |
|   | 8. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ν. 4110/2013, άρθρ. 3 παρ. 29 (Εξωλογιστικά) .....                               | 060  |
|   | 9. Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία ν. 3522/2006 άρθρ. 4 παρ. 10 (Εξωλογιστικά) .....                                   | 071  |
|   | 10. Ποσό επένδυσης για παραγωγή κινηματογραφικού έργου παρ. 9-12 άρθρ. 73 ν.3842/2010 (Εξωλογιστικά) .....                         | 076  |
|   | 11. ....   | 059  |
|   | (1) 900000 x 40% = 360000 ευρώ   |      |
|   | <b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ</b>  | 048  |
|   | <b>ΖΗΜΙΑ</b>   | 448  |
|   | <b>ΖΗΜΙΑ ΠΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΤΑΙ</b> (Δεν λαμβάνονται υπόψη τα ποσά του ΚΑ: 071 και ΚΑ: 076) .....                                       | 449  |
|   | <b>ΔΙΑΦΟΡΑ ΚΕΡΔΩΝ ΔΛΠ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ</b>   |      |
|   | Μικτό διανεμόμενο ποσό διαφοράς .....  | 148  |
|   | **ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ (μεταφέρεται στον ΚΑ 001) .....   | 248  |

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΆΛΛΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

\*\*\* 951

ΚΑΘΑΡΟ ΓΕΩΡΓΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΡΘΡ. 13 Ν.3877/2010

\*\*\*\* 909

\* Επισυνάπτεται αναλυτική κατάσταση προσδιορισμού των τεκμαρτών κερδών \*\* Σε περίπτωση συμπληρωστικου του ΚΑ:448, στον ΚΑ:248 αναγράφεται μόνο το ποσό του ΚΑ:148, τρέφον υφίσταται. \*\*\* Καταγράφεται το ποσό επί του οποίου υπολογίζεται η πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων \*\*\*\* Βλέπε παρατήρηση 4 των οδηγιών.

## 5.9 Παράδειγμα σύνταξης της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης

Στην εταιρεία "Α", με 31/12/14 δίδεται προσαρμοσμένο ισοζύγιο με βάση τα ΔΛΠ ως εξής:

Προσαρμοσμένο Ισοζύγιο με βάση τα ΔΛΠ της εταιρείας "Α" με 31.12.14

| Λογαριασμοί   | Υπόλοιπα σε ευρώ |            |
|---|------------------|------------|
|   | Χρεωστικά        | Πιστωτικά  |
| 12 ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ - ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ                      |                  |            |
| 12.00.00.000 Μηχανήματα Απογραφής                           | 1.000.000        |            |
| 21 ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΕΤΟΙΜΑ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΗ                              |                  |            |
| 21.00.00.000 Αρχικά αποθέματα προϊόντων                     | 100.000          |            |
| 24 Α΄ & Β΄ ΥΛΕΣ - ΥΛΙΚΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ                         |                  |            |
| 24.00.00.000 Αρχικά αποθέματα                               |                  |            |
| 24.00.00.019 Αγορές χρήσης με 19%                           |                  |            |
| 38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ                                      | 1.030.000        |            |
| 38.00.00.000 Ταμείο επιχείρησης                             |                  |            |
| 40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ   |                  |            |
| 40.00.00.000 Ανώνυμες μετοχές                               |                  | 2.000.000  |
| 42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΈΟ                                     |                  |            |
| 42.00.00.000 Υπόλοιπο κερδών εις νέο                        |                  | 50.000     |
| 60 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ                             |                  |            |
| 60.00.00.000 Τακτικές αποδοχές έμμισθου προσωπικού          | 1.800.000        |            |
| 60.01.00.000 Τακτικές αποδοχές ημερομίσθιου προσωπικού      | 3.800.000        |            |
| 64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ  |                  |            |
| 64.00.00.001 Έξοδα ταξιδίων με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ    | 500.000          |            |
| 64.01.00.000 Έξοδα ταξιδίων χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ | 300.000          |            |
| 65 ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ                                   |                  |            |
| 65.98.99.000 Διάφορα έξοδα τραπεζών                         | 200.000          |            |
| 66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ   |                  |            |
| 66.02.00.000 Αποσβέσεις μηχανημάτων                         | 120.000          |            |
| 71 ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ ΕΤΟΙΜΩΝ ΚΑΙ ΗΜΙΤΕΛΩΝ                  |                  |            |
| 71.00.00.019 Πωλήσεις προϊόντων με 19%                      |                  | 10.000.000 |
| 75 ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ                               |                  |            |
| 75.06.00.000 Ενοίκια μηχανημάτων απαλλασσόμενα του ΦΠΑ      |                  | 400.000    |
| 81 ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ                        |                  |            |
| 81.01.04.000 Συναλλαγματικές διαφορές                       | 200.000          |            |
| 81.03.02.000 Κέρδη από πώληση μηχανημάτων                   |                  | 300.000    |
| ΣΥΝΟΛΑ  | 12.750.000       | 12.750.000 |

Τα τελικά αποθέματα στα έτοιμα προϊόντα είναι 150.000 ευρώ και στις α΄ύλες 180.000 ευρώ. Ο φόρος εισοδήματος με τα ΔΛΠ είναι εκείνος που προκύπτει από τον συμψηφισμό του φόρου εισοδήματος (της φορολογικής δήλωσης) και των αναβαλλόμενων φόρων και έστω στην περίπτωση μας, ότι είναι 40.0000 ευρώ.

Το φύλλο μερισμού έχει συνταχθεί από το λογιστή, ως εξής:

**ΦΥΛΛΟ ΜΕΡΙΣΜΟΥ ΚΑΤΑ ΕΙΔΟΣ ΕΞΟΔΩΝ ΜΕ 31/12/07**

| ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ               | ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΟΣΑ    | ΕΞΟΔΑ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ  | ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ | ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ | ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΞΟΔΑ |
|---------------------------|------------------|------------------|-------------------------------|----------------|-------------------------|
| 60 ΕΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΣΩΠ | 5.600.000        | 4.500.000        | 800.000                       | 300.000        | -                       |
| 64 ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ          | 800.000          | 700.000          | 50.000                        | 50.000         | -                       |
| 65 ΤΟΚΟΙ % ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ   | 200.000          | -                | -                             | -              | 200.000                 |
| 66 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ             | 120.000          | 100.000          | 10.000                        | 10.000         | -                       |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>             | <b>6.720.000</b> | <b>5.300.000</b> | <b>860.000</b>                | <b>360.000</b> | <b>200.000</b>          |

Ζητείται: Με βάση τα παραπάνω δεδομένα να συνταχθεί η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης με τον 1<sup>ο</sup> και με τον 2<sup>ο</sup> τρόπο.

Λύση:

1<sup>ος</sup> τρόπος

Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης

|                                   |                 |
|-----------------------------------|-----------------|
| Έσοδα από πωλήσεις                | 10.000.000      |
| Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης          | <u>400.000</u>  |
| Σύνολο εσόδων                     | 10.400.000      |
| Μεταβολές στα αποθέματα προϊόντων | +50.000         |
| Αναλώσεις α΄υλών                  | -3.520.000      |
| Δαπάνες προσωπικού                | -5.600.000      |
| Αποσβέσεις                        | -120.000        |
| Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης          | <u>-800.000</u> |
| Κέρδος εκμετάλλευσης              | 410.000         |
| Κόστος χρηματοοικονομικό          | <u>-200.000</u> |
| Κέρδος προ φόρου                  | 210.000         |
| Φόρος εισοδήματος                 | <u>-40.000</u>  |
| Καθαρό οργανικό κέρδος            | 170.000         |
| Έκτακτα και ανόργανα              | <u>+100.000</u> |

|                                     |                 |
|-------------------------------------|-----------------|
| αποτελέσματα                        |                 |
| Καθαρό κέρδος χρήσης                | 270.000         |
| Τελικά αποθέματα προϊόντων          | 150.000         |
| Αρχικά αποθέματα προϊόντων          | <u>-100.000</u> |
| Διαφορές στα αποθέματα προϊόντων    | 50.000          |
| Αρχικά αποθέματα ά υλών             | 200.000         |
| Αγορές ά υλών                       | 3.500.000       |
| Τελικά αποθέματα ά υλών             | <u>-180.000</u> |
| Κόστος αναλώσεων ά υλών             | 3.520.000       |
| Κέρδη από πώληση μηχανημάτων        | 300.000         |
| Ζημίες από συναλλαγματικές διαφορές | =               |
| Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα   | <u>200.000</u>  |
|                                     | 100.000         |

## 2<sup>ος</sup> τρόπος

### Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης

|                                      |                   |
|--------------------------------------|-------------------|
| Έσοδα από πωλήσεις                   | 10.000.000        |
| Κόστος πωλήσεων                      | <u>-8.770.000</u> |
| Μικτό κέρδος                         | 1.230.000         |
| Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης             | 400.000           |
| Έξοδα διοίκησης                      | -860.000          |
| Έξοδα διάθεσης                       | <u>-360.000</u>   |
| Κέρδη εκμετάλλευσης                  | 410.000           |
| Κόστος χρηματοοικονομικό             | <u>-200.000</u>   |
| Κέρδη προ φόρου                      | 210.000           |
| Φόρος εισοδήματος                    | <u>-40.000</u>    |
| Καθαρό οργανικό κέρδος               | 170.000           |
| Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα    | <u>100.000</u>    |
| Καθαρό κέρδος χρήσης                 | 270.000           |
| Αρχικά αποθέματα προϊόντων           | 100.000           |
| Αρχικά αποθέματα ά υλών              | 200.000           |
| Αγορές ά υλών                        | 3.500.000         |
| Κόστος επεξεργασίας (φύλλο μερισμού) | 5.300.000         |
| Τελικά αποθέματα προϊόντων           | -150.000          |
| Τελικά αποθέματα ά υλών              | <u>-180.000</u>   |
| Κόστος πωλήσεων                      | 8.770.000         |

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### 6.1 Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Βιβλία & Στοιχεία

Στις 20 Νοεμβρίου 2014 ψηφίστηκε το νομοσχέδιο για τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, όπως αυτά θα εφαρμόζονται για χρήσεις που ξεκινούν από την 01.01.2015 και εφεξής, και έγινε νόμος του κράτους. Με τον νέο νόμο εισάγονται επίσης σημαντικές αλλαγές στην τήρηση των βιβλίων και στοιχείων και αντικαθίσταται στο σύνολό του ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία που έχει εκδοθεί δυνάμει του ΚΦΑΣ ή του προϊσχύοντος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ). Επιπλέον, καταργούνται διατάξεις του Ν.2190/1920 και του Ν.3190/1955 σχετικές, κυρίως, με την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, ενώ, μεταξύ άλλων, καταργούνται το υπάρχον Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1183/1980), τα κλαδικά λογιστικά σχέδια των Τραπεζών και των Ασφαλιστικών εταιρειών, διατάξεις του Ν.2065/1992 σχετικά με την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων αλλά και ο Ν.1809/1988 σχετικά με τις ταμειακές μηχανές χωρίς ωστόσο να αλλάζει το καθεστώς χρήσης των ταμειακών μηχανών. Ειδικότερα, το κεφάλαιο 1 («Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων βάσει μεγέθους») ρυθμίζει το πεδίο εφαρμογής του νόμου και κατηγοριοποιεί τις νομικές οντότητες που εμπίπτουν σε αυτόν ανάλογα με το μέγεθός τους, το κεφάλαιο 2 («Λογιστικά Αρχεία») ρυθμίζει τους γενικούς κανόνες τήρησης των λογιστικών αρχείων ενώ το κεφάλαιο 3 («Παραστατικά Πωλήσεων») αφορά στις υποχρεώσεις που σχετίζονται με τα φορολογικά στοιχεία. Οι νέες διατάξεις διέπονται από τη φιλοσοφία της «απλοποίησης» με βασικό στόχο την κατάργηση των τυπολατρικού χαρακτήρα ρυθμίσεων του ΚΦΑΣ που ανάγονται με τη σειρά τους στον ΚΒΣ. Στο πλαίσιο αυτό, το γενικό πνεύμα των διατάξεων συνοψίζεται στο ότι επαφίεται στις οντότητες το να εφαρμόζουν, κατά την κρίση τους, κατάλληλες δικλίδες (χωρίς αυτές να εξειδικεύονται πλήρως) προκειμένου να μπορούν να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών τους και τη συσχέτιση αυτών με τις καταχωρήσεις στα λογιστικά αρχεία. Με άλλα λόγια, εναπόκειται στις νομικές οντότητες να αναζητήσουν και να υιοθετήσουν κατάλληλες πρακτικές έτσι ώστε το σύνολο της συναλλακτικής τους δραστηριότητας να μπορεί να αποδειχτεί εύκολα σε ενδεχόμενο έλεγχο και να συνάδει με τις επιταγές της νέας νομοθεσίας.

Περαιτέρω, με τα κεφάλαια 4, 5, 6 και 7 εισάγονται νέα λογιστικά πρότυπα σε αντικατάσταση αυτών που ισχύουν με βάση το Π.Δ. 1123/1980. Τα νέα λογιστικά πρότυπα θα ισχύουν υποχρεωτικά από 1.1.2015 ενώ στο κεφάλαιο 8 ρυθμίζονται θέματα που ανακύπτουν κατά την πρώτη εφαρμογή του νόμου αυτού καθώς και μεταβατικές διατάξεις. Στα Παραρτήματα δίδονται ορισμοί, υποδείγματα των νέων χρηματοοικονομικών καταστάσεων που θα συντάσσουν οι επιχειρήσεις, το νέο σχέδιο λογαριασμών καθώς και σύνδεση αυτού τόσο με το ισχύον σχέδιο λογαριασμών όσο και με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου αυτού είναι, μεταξύ άλλων, νομικά πρόσωπα με τη μορφή Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε. και ατομικές επιχειρήσεις καθώς και κάθε οντότητα του ιδιωτικού δικαίου

που υποχρεούται στην εφαρμογή του νόμου από άλλη νομοθεσία. Καθορίζονται οι νομικές οντότητες που έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων με βάση τα Δ.Π.Χ.Α. ενώ δίνεται η δυνατότητα και για προαιρετική τήρηση αυτών αλλά για 5 συνεχείς χρήσεις. Οι οντότητες οι οποίες συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, δεν υποχρεούνται στην εφαρμογή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων Οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους έχουν τα ακόλουθα κριτήρια: Οι Ο.Ε., Ε.Ε. και οι ατομικές επιχειρήσεις εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του €1.500.000. Όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει κατά περίπτωση τα όρια δύο εκ των τριών ανωτέρω κριτηρίων για δύο διαδοχικές περιόδους, η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων. Η κατάταξη των οντοτήτων σε κατηγορίες προσδιορίζει και τις υποχρεώσεις τους ως προς το είδος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που υποχρεούνται να συντάσσουν αλλά και τις λοιπές υποχρεώσεις. Λογιστικό σύστημα και τήρηση λογιστικών αρχείων Οι οντότητες που υπόκεινται στις διατάξεις του νόμου, οφείλουν να τηρούν, ως μέρος του λογιστικού τους συστήματος, αρχείο κάθε συναλλαγής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου. Διευκρινίζεται ότι όταν μια οντότητα δεν υποχρεούται να συντάσσει ισολογισμό, μπορεί η τήρηση των λογιστικών αρχείων να γίνεται με απλογραφικό τρόπο. Αντίθετα, οι οντότητες που συντάσσουν ισολογισμό, για την παρακολούθηση των λογιστικών τους αρχείων εφαρμόζουν διπλογραφική μέθοδο και τηρούν:

- αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (γενικό ημερολόγιο),
- αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό)
- σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των χρεώσεων και των πιστώσεων καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο). Τα λογιστικά βιβλία τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα. Τα λογιστικά στοιχεία επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική, τόσο για συναλλαγές με το εξωτερικό όσο και για συναλλαγές εντός της Ελληνικής Επικράτειας.

Το λογιστικό σύστημα της υποκείμενης στο νόμο εταιρείας θα πρέπει να παρακολουθεί σε αρχείο πέραν της λογιστικής και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων. Δηλαδή, στην ουσία, θα πρέπει να τηρείται αρχείο που να παρακολουθεί τις προσαρμογές που πρέπει να γίνουν με βάση την φορολογική νομοθεσία προκειμένου από το λογιστικό αποτέλεσμα (είτε αυτό προκύπτει από την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. είτε από τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα που εισάγονται) να εξαχθεί το φορολογητέο αποτέλεσμα της εταιρείας. Ορίζεται η τήρηση, κατά περίπτωση, πέραν των παραπάνω αναφερόμενων αρχείων και διαφόρων άλλων αρχείων με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου (ημερομηνία του ισολογισμού) τα οποία θα πρέπει να παρέχουν

πληροφορίες που με το ισχύον καθεστώς παρέχονται, ως έναν βαθμό, από το σημερινό Μητρώο Παγίων και Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού. Τέτοια αρχεία είναι, ενδεικτικά, το αρχείο ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων, το αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων, το αρχείο αποθεμάτων τρίτων, το αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων, το αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων κ.ά. Επιπλέον, ορίζεται πως οι πληροφορίες που απαιτούνται να παρέχονται από τα απαιτούμενα αρχεία δύναται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος Ορίζεται ότι η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη για την τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του εν λόγω νόμου ή σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται επαρκώς εφόσον τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να παρέχουν τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία να αποκτήσει κατανόηση των συναλλαγών και των γεγονότων της οντότητας καθώς και της κατάστασης στην οποία βρίσκεται αυτή, εντός ευλόγου χρόνου. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Η οντότητα οφείλει, μεταξύ άλλων, να εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

- τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους
- τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις
- την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής
- την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι καθώς και τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων και τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Αναφέρεται ρητά ότι το τελευταίο σημείο ανωτέρω διασφαλίζεται όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή το τιμολόγιο πώλησης ή την απόδειξη λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών ενώ όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις πληροφορίες που απαιτούνται με την παραλαβή των αποθεμάτων. 3 Η τήρηση της φορολογικής βάσης των στοιχείων του ισολογισμού, των αποτελεσμάτων και της καθαρής θέσης χωριστά από την λογιστική βάση συνιστά σημαντική αλλαγή, καθώς μέχρι πρότινος το λογιστικό αποτέλεσμα που προέκυπτε από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων χρησιμοποιούνταν ως σημείο αφετηρίας για τον υπολογισμό του φορολογητέου αποτελέσματος. Επιπρόσθετα, μόνο στην περίπτωση που η οντότητα τηρούσε τα



βιβλία της βάσει των Δ.Π.Χ.Α., υπήρχε η υποχρέωση για σύνταξη πίνακα συμφωνίας λογιστικής – φορολογικής βάσης μεταξύ Δ.Π.Χ.Α. και φορολογικής βάσης. Ο νέος νόμος καθιερώνει γενικές αρχές οι οποίες θα πρέπει να ακολουθούνται, προκειμένου ένα λογιστικό σύστημα να θεωρείται «αξιόπιστο», σε αντίθεση με το προϊσχύον καθεστώς του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με τον οποίο καθιερωνόταν λεπτομερείς προδιαγραφές (όπως η συνεχής αρίθμηση των λογιστικών εγγραφών, η ύπαρξη εγχειριδίου για το χρησιμοποιούμενο λογισμικό κλπ). Κάτω από το νέο καθεστώς, οι οντότητες έχουν την ευχέρεια να δημιουργήσουν ένα λογιστικό σύστημα βασιζόμενο στις ανάγκες τους υπό την προϋπόθεση ότι ακολουθούνται οι γενικές αρχές. Αν και δεν υπάρχει αναφορά σε υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης, η οντότητα που παραλαμβάνει και αποστέλλει αποθέματα, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι, θα πρέπει να τα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλείδες προκειμένου να καθίστανται ευχερείς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις. 4 Tax Alert - Νοέμβριος 2014 Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

Χρόνος ενημέρωσης και διαφύλαξη λογιστικών αρχείων Ο χρόνος ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) εξαρτάται από την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού και συνοψίζεται ως εξής:

- εντός του επόμενου μήνα από το μήνα που λαμβάνουν χώρα οι συναλλαγές, όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό

- εντός του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου, για συναλλαγές που έχουν πραγματοποιηθεί κατά τη διάρκεια του προηγούμενου τριμήνου, όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό. Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Καθορίζεται ο χρόνος διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων ως το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα μεταξύ των 5 ετών από τη λήξη της περιόδου και του χρόνου που ορίζεται από άλλη νομοθεσία (π.χ. ο Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών έχει σχετικές διατάξεις). Τα βιβλία και στοιχεία μπορούν να αποθηκεύονται σε οποιαδήποτε μορφή, υπό την προϋπόθεση της ύπαρξης ενός συστήματος το οποίο να είναι σε θέση να τα ανακτήσει για να διευκολύνει τη διεξαγωγή ενός ελέγχου εάν χρειαστεί. Επιπρόσθετα, θα πρέπει να αποθηκεύονται όλα τα δεδομένα που εξασφαλίζουν την αυθεντικότητα και ακεραιότητα του περιεχομένου των τιμολογίων. Έκδοση παραστατικών πώλησης Ως παραστατικά πώλησης καθορίζονται το τιμολόγιο και τα στοιχεία λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών) καθώς και το πιστωτικό τιμολόγιο για περιπτώσεις επιστροφών εκπτώσεων ή άλλων διαφορών. Σχετικά με την έκδοση τιμολογίου:

- Ορίζεται ότι κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει τις πληροφορίες του τιμολογίου, θεωρείται τιμολόγιο υπό τον όρο ότι ο αποδέκτης το δέχεται

- Προβλέπεται η αυτοτιμολόγηση και η δυνατότητα ανάθεσης τιμολόγησης από τρίτο πρόσωπο εκ μέρους του πωλητή

- Ορίζεται το περιεχόμενο του τιμολογίου πώλησης

- Εισάγεται η έννοια του «απλοποιημένου τιμολογίου» και καθορίζεται σε ποιες περιπτώσεις αυτό μπορεί να εκδίδεται
- Διατηρείται η έννοια του «συγκεντρωτικού τιμολογίου»
- Ορίζεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου
  - Γίνεται σαφής αναφορά στην υποχρέωση έκδοσης παραστατικού με συγκεκριμένο περιεχόμενο προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου
  - Ορίζεται ότι το ίδιο παραστατικό εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών και επί αρνήσεως έκδοσης τιμολογίου πώλησης από τον πωλητή
  - Ορίζεται ότι σε περίπτωση πώλησης αγαθών για λογαριασμό τρίτου, εκδίδεται εκκαθάριση Σχετικά με την έκδοση στοιχείων για λιανική πώληση αγαθών και υπηρεσιών:
    - Δίνεται η δυνατότητα έκδοσης στοιχείου λιανικής πώλησης (απόδειξης λιανικής πώλησης ή απόδειξης παροχής υπηρεσιών) αντί της έκδοσης τιμολογίου σε ιδιώτες καταναλωτές.
- Ορίζεται το περιεχόμενο του στοιχείου λιανικής πώλησης
  - Ορίζεται ότι με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης
  - Προβλέπεται η δυνατότητα ανάθεσης έκδοσης στοιχείου λιανικής πώλησης από τρίτο πρόσωπο εκ μέρους του πωλητή
- Καθορίζεται ο τρόπος έκδοσης των στοιχείων λιανικής πώλησης μέσω της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του Ν.1809/1980 εκτός ορισμένων κατηγοριών οντοτήτων ενώ με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή οι σχετικές τεχνικές προδιαγραφές αυτών και να ρυθμίζονται άλλα θέματα σχετικά

Παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του Ν.1809/1980 Επίσης, καθορίζεται η δυνατότητα έκδοσης ηλεκτρονικού τιμολογίου και αναφέρεται η υποχρέωση κάθε οντότητας να εφαρμόζει τα κατάλληλα μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου (ηλεκτρονικού ή μη) ενώ αναφέρονται και ενδεικτικοί τρόποι για την διασφάλιση αυτή. Στις ρυθμίσεις του νόμου δεν υπόκεινται, μεταξύ άλλων, φυσικά πρόσωπα τα οποία ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον οι συναλλαγές αυτές στο σύνολό τους δεν υπερβαίνουν το ποσό των 10.000 ευρώ ετησίως. Νέο σχέδιο λογαριασμών Ο νόμος καθιερώνει νέο σχέδιο λογαριασμών το οποίο θα χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ότι αφορά

στην ονοματολογία και στο περιεχόμενο των λογαριασμών καθώς και στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης αυτών. Η περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη το γεγονός ότι από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. Εναλλακτικά, κάθε οντότητα που υπόκειται στο νέο νόμο έχει την δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών όπως ισχύει κατά την 31 Δεκεμβρίου 2014 (δηλαδή αυτό που προβλέπεται από το ισχύον Ε.Γ.Λ.Σ). Τα βασικά στοιχεία αναφορικά με τη δομή του σχεδίου λογαριασμών που εισάγει ο νέος νόμος σε σύγκριση με το ισχύον Ε.Γ.Λ.Σ. συνοψίζονται στα εξής:

- Όλοι οι λογαριασμοί κατηγοριοποιούνται σε 8 διαφορετικές ομάδες ανάλογα με τη φύση των λογιστικών γεγονότων που καταχωρούνται σε αυτούς.
- Οι ομάδες 1-5 περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς του ισολογισμού. Συγκεκριμένα, οι ομάδες 1-3 αφορούν στα περιουσιακά στοιχεία ενώ η ομάδα 4 αφορά στην καθαρή θέση και η ομάδα 5 στις υποχρεώσεις μιας οντότητας
- Οι ομάδες 6 και 7 περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς αποτελεσμάτων. Συγκεκριμένα, η ομάδα 6 περιλαμβάνει τα λειτουργικά έξοδα καθώς και τα ανόργανα και έκτακτα έξοδα ενώ η ομάδα 7 τα λειτουργικά έσοδα και τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα και κέρδη μιας οντότητας.
- Η ομάδα 8 περιλαμβάνει τα έξοδα σε ιδιοπαραγωγή, τους δόσοληπτικούς λογαριασμούς των υποκαταστημάτων και τα αποτελέσματα της χρήσης. Ορίζεται ρητά ότι η οντότητα δύναται να προσθέτει λογαριασμούς ή υπολογαριασμούς ή μπορεί να χρησιμοποιεί το ευρύτερο λογιστικό-πληροφοριακό της σύστημα για την παροχή των απαιτούμενων πληροφοριών, ενόψει των ιδιαίτερων συνθηκών και αναγκών της, με σκοπό:
- Την ευχερή εξαγωγή όλων των δεδομένων και πληροφοριών που απαιτούνται από τον παρόντα νόμο αλλά και την φορολογική, ασφαλιστική ή άλλη νομοθεσία, αναλυτικά αλλά και σε σύνοψη, για τη διευκόλυνση της διενέργειας ελεγκτικών συμφωνιών και επαληθεύσεων.
- Την υποβοήθηση της διοίκησης της οντότητας για τη λήψη αποφάσεων.
- Την ταξινόμηση των στοιχείων σε κυκλοφορούντα ή μη κυκλοφορούντα, μακροπρόθεσμα ή βραχυπρόθεσμα ή σε άλλες ομάδες με βάση άλλα κριτήρια παρουσίασης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και την ένταξή τους σε κατηγορίες με βάση τον τρόπο λογιστικής αντιμετώπισης.
- Για την διακριτή παρακολούθηση συναλλαγών και υπολοίπων με συνδεδεμένα μέρη της οντότητας, στο βαθμό που απαιτείται πέραν της ήδη παρεχόμενης ανάλυσης στο σχέδιο λογαριασμών.

- Την παρακολούθηση των στοιχείων των υποκαταστημάτων. Επιπρόσθετα, παρέχεται συνδεσμολογία των λογαριασμών του νέου σχεδίου τόσο με το υπόδειγμα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όσο και με το ισχύον σχέδιο λογαριασμών που προβλέπει το Ε.Γ.Λ.Σ

Άξιο αναφοράς είναι ότι καταργούμενου του Ε.Γ.Λ.Σ., καταργείται και το υποχρεωτικό κλείσιμο των βιβλίων μέσω των ειδικών εγγραφών της ομάδας 8 που ισχύει τώρα. Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων Σε γενικές γραμμές, οι διατάξεις του νέου νόμου, υιοθετούν τους κανόνες των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς για τις Μικρές και Μεσαίες Επιχειρήσεις, οι οποίες αποτελούν στην ουσία μια συνοπτική εκδοχή των Δ.Π.Χ.Α. Συνεπώς, υπάρχουν πολλές ομοιότητες με τους κανόνες των Δ.Π.Χ.Α., σχετικές με την αρχική αναγνώριση και επιμέτρηση των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, την μετέπειτα επιμέτρησή τους και την παύση αναγνώρισής τους. Επιπλέον, ορίζεται ρητά ότι οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με το πλαίσιο που καθορίζεται στο νέο νόμο δύνανται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με αυτόν. Ενδεικτικά, παρουσιάζουμε κατωτέρω κάποιες από τις κυριότερες αλλαγές στα λογιστικά πρότυπα που εισάγονται με το νέο νόμο. Μισθώσεις Προβλέπεται διαφορετικός λογιστικός χειρισμός των «χρηματοδοτικών» και των «λειτουργικών» μισθώσεων. Αναγνώριση «άυλων» περιουσιακών στοιχείων Με το νέο νόμο υιοθετούνται διαφορετικά κριτήρια αναγνώρισης των «άυλων» περιουσιακών στοιχείων μιας οντότητας σε σχέση τους κανόνες που ίσχυαν βάσει του ΕΓΛΣ. Αποσβέσεις Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκεινται σε απόσβεση με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή τους. Η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για την χρήση για την οποία προορίζεται. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη επιλογής της κατάλληλης μεθόδου απόσβεσης και τη συστηματική κατανομή της αξίας του παγίου στην ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Απομείωση αξίας Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρούνται στο κόστος υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα. Ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου καταστεί μικρότερη από την λογιστική του αξία. Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα ως έξοδο και μπορούν να αναστρέφονται στα αποτελέσματα, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται. Η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωρισθεί η απομείωση. Ειδικά, η απομείωση υπεραξίας δεν αναστρέφεται. Αποθέματα Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά (αρχική αναγνώριση) στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους. Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο. Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρούνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία

μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. Αναβαλλόμενη φορολογία Ο νόμος εισάγει για πρώτη φορά στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα την έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας και δίνει τη δυνατότητα στις εταιρείες να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή/και απαίτηση υπό προϋποθέσεις στις οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζουν. Tax Alert - Νοέμβριος 2014 Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία Ο νόμος παρέχει εναλλακτικά τη δυνατότητα στις οντότητες να επιμετρούν συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις τους, μετά την αρχική τους αναγνώριση, στην εύλογη αξία (Fair Value Option).

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην χώρα μας σηματοδοτεί μια νέα εποχή στον τρόπο της οικονομικής πληροφόρησης. Οι ελληνικές επιχειρήσεις απαλλάσσονται από όλες εκείνες τις λογιστικές ιδιαιτερότητες και είναι πιο αξιόπιστες στην παροχή οικονομικών πληροφοριών καθώς δημιουργούνται κοινά αποδεκτές λογιστικές πρακτικές οι οποίες είναι γνωστές και κατανοητές από ένα μεγάλο πλήθος ανθρώπων. Με αυτό τον τρόπο οι ελληνικές επιχειρήσεις μπορούν να ανταγωνιστούν και να συγκριθούν με τις ξένες επιχειρήσεις και να προσεγγίσουν τράπεζες της ευρωπαϊκής ένωσης χωρίς να χρειάζεται να μπαίνουν σε διαδικασίες για να μετατρέψουν τις οικονομικές τους καταστάσεις. Επίσης επέρχεται ομοιομορφία στις οικονομικές καταστάσεις όλων των επιχειρήσεων και αυτό βοηθά ώστε να υπάρχει μια ενιαία χρηματιστηριακή ευρωπαϊκή αγορά. Καθώς επίσης είναι ενθαρρυντικό για τους ξένους επενδυτές να επενδύουν με αποτέλεσμα να δημιουργείται κεφάλαιο και από διεθνής αγορές.

τα ΔΛΠ έχουν περισσότερες θετικές επιπτώσεις με την εφαρμογή τους και ελπίζετε ότι θα ξεπεραστούν τα προβλήματα που παρουσιάζονται.

Η εφαρμογή των ΔΛΠ / ΔΠΧΠ στην χώρα μας από το 2005 στις επιχειρήσεις που είναι Εισηγμένες στο Ελληνικό Χρηματιστήριο, όπως ήταν λογικό επέφερε σημαντικές αλλαγές στον τρόπο καταχώρησης και κατ' επέκταση στον τρόπο απεικόνισης των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων. Αυτή η αλλαγή στον κλάδο της Ελληνικής Λογιστικής, είναι ίσως η σημαντικότερη των τελευταίων ετών, καθώς οι Ελληνικές εταιρίες ζητούνται να εναρμονιστούν με τις αντίστοιχες Ευρωπαϊκές. Ακόμα και μέχρι σήμερα, είναι θέμα μελέτης από τους Έλληνες ακαδημαϊκούς και οικονομικούς μελετητές, ώστε να διαπιστωθεί με ακρίβεια αν οι αλλαγές αυτές, επέφεραν θετικές ή αρνητικές μεταβολές στα οικονομικά μεγέθη που καταγράφονται τόσο στον Ισολογισμό μιας επιχείρησης όσο και στα Αποτελέσματα Χρήσης της. Μελλοντικά τα ΔΛΠ / ΔΠΧΠ ενδέχεται να υιοθετηθούν από όλες τις επιχειρήσεις της Ελλάδος, ανεξάρτητα αν είναι Εισηγμένες ή όχι στο Ελληνικό Χρηματιστήριο, όπως και από τις υπόλοιπες επιχειρήσεις σε παγκόσμιο επίπεδο.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα παραδείγματα και εφαρμογές : στην πράξη / Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη --2η εκδ.-- [Θεσσαλονίκη: Αριών] 2007

Εισαγωγή στα διεθνή λογιστικά πρότυπα /Λεωνίδα Σπ. Καββαδίας --Αθήνα: Ipirotk, [2003]

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα παραδείγματα και εφαρμογές : στην πράξη / Δημήτριος Ι. Καραγιάννης, Ιωάννης Δ. Καραγιάννης, Αικατερίνη Δ. Καραγιάννη: Στην πράξη -- Θεσσαλονίκη: Γραφικές τέχνες 2006

Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 1/: ανάλυση και εφαρμογή σε συνδυασμό με το Ελληνικό γενικό σχέδιο και την εμπορική νομοθεσία / Εμμανουήλ Ι. Σακέλλη -- <Αθήνα: εκδόσεις Ε. Σακέλλη 2002

Ανάλυση - Ερμηνεία του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου /Θεοδώρου Γ. Γρηγοράκου /Εκδόσεις Αντωνίου Ν. Σακκουλά

### **INTERNET**

[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)

<https://mail.google.com/mail/u/0/?tab=wm#inbox/14ba218f363e0b3d?compose=14c1e82819c980aa&projector=1>

<http://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/2828>