



ΧΑΡΟΚΟΠΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ

ΣΧΟΛΗ ΠΕΡΙΒΑΛΛΟΝΤΟΣ, ΓΕΩΓΡΑΦΙΑΣ & ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΩΝ  
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΤΜΗΜΑ: ΟΙΚΙΑΚΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΛΟΓΙΑΣ

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΜΕΛΕΤΗ**

---

ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ  
ΠΡΟΤΥΠΩΝ. ΩΦΕΛΗΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΥΤΩΝ ΣΤΗ  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ (Α.Ε)

---

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ ANNA

A.M: 21116

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ: ΘΕΟΔΩΡΟΠΟΥΛΟΥ ΕΛΕΝΗ  
ΕΠΙΤΡΟΠΗ: ΣΑΡΔΙΑΝΟΥ ΕΛΕΝΗ, ΤΣΑΜΑΔΙΑΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ

ΑΘΗΝΑ, 2015

Ευχαριστώ για τις πολύτιμες συμβουλές και το χρόνο που αφιέρωσαν οι καθηγητές μου: Πρόεδρος του τμήματος Οικιακής Οικονομίας και Οικολογίας και καθηγήτρια κυρία Θεοδωροπούλου Ελένη (επιβλέπουσα), καθηγητής κύριος Τσαμαδιάς Κωνσταντίνος, επίκουρη καθηγήτρια κυρία Σαρδιανού Ελένη και ο διδάκτορ κύριος Κωστάκης Ιωάννης, όπως επίσης και όλους τους διδάσκοντες του τμήματος μου καθ'όλη τη διάρκεια των σπουδών μου. Αφιερώνω στους γονείς μου και την αδελφή μου που όλα τα χρόνια επικροτούν την προσπάθεια μου δίνοντας μου δύναμη και επιμονή για την επίτευξη των στόχων μου. Καθώς και στους πολύ καλούς μου φίλους, Ναυσικά Πάριου και Αναστάση Πάριο για την συμπαράστασή τους.

# **ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ**

|                                                                                                                                          |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....                                                                                                                            | 5  |
| ABSTRACT.....                                                                                                                            | 6  |
| ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....                                                                                                                            | 7  |
| Μέρος Α' .....                                                                                                                           | 9  |
| <u>Κεφάλαιο 1:</u> Γενικά περί επιχειρήσεων - Εισαγωγικές έννοιες.....                                                                   | 9  |
| 1.1.    Η έννοια της επιχείρησης .....                                                                                                   | 9  |
| 1.2.    Το φαινόμενο της συσσώρευσης κεφαλαίων στην επιχείρηση .....                                                                     | 11 |
| 1.3.    Γενική Διάκριση των επιχειρήσεων .....                                                                                           | 11 |
| 1.3.1.    Διάκριση των ιδιωτικών επιχειρήσεων με βάση το αντικείμενο δράσης .....                                                        | 12 |
| 1.3.2.    Διάκριση των ιδιωτικών επιχειρήσεων με βάση τη νομική μορφή .....                                                              | 12 |
| 1.3.3.    Διάκριση των ιδιωτικών επιχειρήσεων με βάση το μέγεθος .....                                                                   | 13 |
| Μέρος Β' .....                                                                                                                           | 14 |
| <u>Κεφάλαιο 2:</u> Γενικά περί Ανωνύμων Εταιριών .....                                                                                   | 14 |
| 2.1.    Η έννοια της εταιρίας .....                                                                                                      | 14 |
| 2.2.    Ορισμός Ανώνυμης Εταιρίας .....                                                                                                  | 14 |
| 2.3.    Χαρακτηριστικά Α.Ε – Αριθμός και ευθύνη μετόχων .....                                                                            | 15 |
| 2.4.    Διαδικασία ίδρυσης της Α.Ε.....                                                                                                  | 17 |
| 2.4.1.    Σύναψη καταστατικού .....                                                                                                      | 17 |
| 2.4.2.    Ανάληψη Μετοχών .....                                                                                                          | 18 |
| 2.4.3.    Έγκριση Καταστατικού και Άδειας Σύστασης .....                                                                                 | 18 |
| 2.4.4.    Δημοσίευση της Σύστασης .....                                                                                                  | 19 |
| 2.4.5.    Έξοδα Σύστασης.....                                                                                                            | 19 |
| 2.4.6.    Φορολογικές Υποχρεώσεις .....                                                                                                  | 20 |
| <u>Κεφάλαιο 3:</u> Οι έννοιες της Χρήσης, των Οικονομικών Καταστάσεων και του χρόνου κτήσης κερδών και εισοδήματος .....                 | 21 |
| 3.1.    Διαχειριστική Περίοδος .....                                                                                                     | 21 |
| 3.2.    Οικονομικές Καταστάσεις και χρόνος κατάρτισής τους: ποιες συντάσσονται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π και ποιες σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 1 ..... | 23 |
| 3.3.    Χρόνος Κτήσης του εισοδήματος και των κερδών .....                                                                               | 25 |
| Μέρος Γ' .....                                                                                                                           | 27 |

|                                                                                                                                                                   |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <u>Κεφάλαιο 4:</u> Διάθεση – Διανομή κερδών Α.Ε σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π και τα Ε.Λ.Π .....                                                                            | 27 |
| 4.1. Η έννοια της διάθεσης των κερδών της Α.Ε .....                                                                                                               | 27 |
| 4.2. Προσδιορισμός Πολιτικής διάθεσης των κερδών .....                                                                                                            | 28 |
| 4.3. Κέρδη προς διανομή .....                                                                                                                                     | 29 |
| 4.3.1. Κέρδη προς διανομή όταν η εταιρία τηρεί βιβλία σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π ....                                                                                    | 29 |
| 4.3.2. Κέρδη προς διανομή όταν η εταιρία τηρεί βιβλία σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π ....                                                                                    | 29 |
| 4.4. Σειρά διάθεσης των κερδών της χρήσεως Α.Ε σύμφωνα με το Νόμο 2190/1920 και τα Ε.Λ.Π .....                                                                    | 30 |
| 4.5. Σειρά διάθεσης των κερδών της χρήσεως Α.Ε σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π .....                                                                                          | 32 |
| 4.6. Διάθεση αποτελεσμάτων με βάση τα Δ.Λ.Π .....                                                                                                                 | 32 |
| <u>Κεφάλαιο 5:</u> Κάλυψη ζημίας χρήσεως με κέρδη επόμενων χρήσεων .....                                                                                          | 33 |
| 5.1. Προϋποθέσεις για την αναγνώριση ζημίας χρήσεως προς μεταφορά και τον συμψηφισμό της με κέρδη επόμενων χρήσεων .....                                          | 33 |
| 5.2. Κάλυψη Ζημίας με διάθεση αποθεματικών .....                                                                                                                  | 35 |
| 5.3. Η ζημία χρήσεως ως φορολογικό πλεονέκτημα αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης .....                                                                          | 36 |
| <u>Κεφάλαιο 6:</u> Κράτηση για φόρο εισοδήματος της Α.Ε .....                                                                                                     | 38 |
| 6.1. Διάκριση των εισοδημάτων και φορολογική αντιμετώπιση των Νομικών προσώπων .....                                                                              | 38 |
| 6.2. Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος της χρήσης Α.Ε που εφαρμόζει τα Ε.Λ.Π .....                                                                           | 41 |
| 6.2.1. Έννοια των λογιστικών κερδών και φορολογητέου εισοδήματος .....                                                                                            | 41 |
| 6.2.2. Έννοια των ακαθάριστων Εσόδων .....                                                                                                                        | 42 |
| 6.2.3. Έννοια των εκπιπτόμενων δαπανών .....                                                                                                                      | 42 |
| 6.3. Εξεύρεση του φόρου του φορολογητέου εισοδήματος με βάση τα τηρούμενα βιβλία .....                                                                            | 44 |
| 6.4. Πίνακας Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης επιχείρησης που τηρεί βιβλία σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π .....                                                              | 45 |
| 6.5. Φορολογία των διανεμόμενων λογιστικών κερδών που προκύπτουν με βάση τα Δ.Λ.Π, όταν αυτά υπερβαίνουν τα λογιστικά κέρδη που προκύπτουν με βάση τα Ε.Λ.Π ..... | 46 |
| 6.6. Ανάλυση των Δ.Λ.Π 12 .....                                                                                                                                   | 46 |
| 6.7. Συντελεστές υπολογισμού του φόρου εισοδήματος .....                                                                                                          | 49 |
| 6.8. Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος .....                                                                                                                      | 51 |
| 6.9. Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος – Υπόχρεοι σε δήλωση – Προθεσμία και περιεχόμενο αυτής .....                                                                   | 52 |

|                                                          |    |
|----------------------------------------------------------|----|
| 6.10. Συμπερασματικές Διαπιστώσεις.....                  | 55 |
| Μέρος Δ' .....                                           | 66 |
| <u>Κεφάλαιο 7:</u> Εμπειρική Μελέτη.....                 | 66 |
| 7.1. Μεθολογία Έρευνας .....                             | 66 |
| 7.2. Σύγκριση Οικονομικών Καταστάσεων .....              | 67 |
| 7.2.1. Σύγκριση Οικονομικών Καταστάσεων Εταιρίας Α ..... | 67 |
| 7.2.2. Σύγκριση Οικονομικών Καταστάσεων Εταιρίας Β ..... | 71 |
| 7.3. Συμπεράσματα.....                                   | 74 |
| ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....                               | 78 |
| ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....                                  | 79 |
| ΔΙΚΤΥΟΓΡΑΦΙΑ .....                                       | 79 |
| ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ .....                                          | 80 |

## **ΠΕΡΙΛΗΨΗ**

Στην παρούσα πτυχιακή μελέτη εξετάζονται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π) και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π), συγκρίνονται και παρουσιάζονται τα ωφέληματα εφαρμογής αυτών στην φορολογία εισοδήματος των Ανωνύμων Εταιριών, τόσο σε θεωρητικό επίπεδο, όσο και σε πρακτικό με την εμπειρική μελέτη δυο εταιριών παροχής υπηρεσιών και των οικονομικών τους καταστάσεων. Η Ελληνική αγορά ως μια αγορά ενταγμένη στη Διεθνή, είναι ωφέλιμο να τηρεί τους διεθνείς κανόνες και αρχές που τη διέπουν (Δ.Λ.Π). Μέχρι σήμερα, χρησιμοποιούσε τους δικούς της κανόνες και νόμους (Ε.Λ.Π), χάνοντας όμως έτσι ένα σημαντικό ποιοτικό στοιχείο, αυτό της εξωστρέφειας, αλλά και πολλά ποσοτικά χαρακτηριστικά όπως: μειωμένες Αποσβέσεις, σύνολο Ακινητοποιήσεων Ενεργητικού μεγαλύτερο, πραγματική εικόνα των Παγίων και του Ενεργητικού, μεγαλύτερα Καθαρά Αποτελέσματα χρήσης προ φόρων καθώς και εξισορρόπηση της αυξανόμενης φορολογίας με τους αναβαλλόμενους φόρους. Τα Δ.Λ.Π στηρίζονται στις αρχές της διεθνούς αγοράς αποτελώντας παράλληλα και τον συνδετικό κρίκο με το ποιοτικό στοιχείο της εξωστρέφειας.

Λέξεις κλειδιά: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π), φορολογία εισοδήματος, ωφέληματα, Ανώνυμη Εταιρία (Α.Ε)

# **ABSTRACT**

« Comparison of International and Greek Accounting Standards. Income tax benefits of the application of these two standards on Societe Anonyme (SA). »

This thesis taking into account the financial statements of two Societe Anonyme service companies, presents both a theoretical and practical comparison of the International Accounting Standards (IAS) with the Greek Accounting Standards (GAS), and the income tax benefits may arise by implementing IAS.

As the Greek market International exposure, it is advantageous for companies to apply international rules and principles governing (IAS). Until recently local (GAS) were being used , losing many important qualitative and quantitative characteristics within the financial statements, such as reduced depreciation, the true picture of Assets and Net Profit before taxes as well as deferred taxes.

The IAS based on the principles applied in the international market.

Key words: International Accounting Standards (IAS), Greek Accounting Standards (GAS), Income taxation, benefits, Societe Anonyme (SA)

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Τα τελευταία χρόνια μία καίρια μεταβολή έχει συντελεστεί στο οικονομικό-λογιστικό περιβάλλον των επιχειρήσεων. Από το 2005 και έπειτα η χώρα μας έχει υιοθετήσει, μετά από μία περίοδο έντονου προβληματισμού, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), αν και νομοθετικά υπήρχε η δυνατότητα σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα Δ.Λ.Π. ήδη από το 2004. Προς το παρόν η εφαρμογή τους είναι προαιρετική για όλες τις Ανώνυμες Εταιρίες και υποχρεωτική μόνο για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Οι ριζικές μεταβολές που επιφέρουν τα Δ.Λ.Π. δε θα μπορούσαν να αφήσουν ανεπηρέαστο το αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος. Το διεθνές λογιστικό πρότυπο 12, με τίτλο «Φόροι Εισοδήματος», περιλαμβάνει όλες τις ρυθμίσεις που προβλέπουν τα Δ.Λ.Π. επί του θέματος, εισάγοντας πολλές καινοτομίες. Ένα από τα θέματα που απασχολεί με αμείωτο ενδιαφέρον τις επιχειρήσεις, σε όλα τα χρόνια που μετρά ως σήμερα η παγκόσμια οικονομία, είναι η φορολογία εισοδήματος. Ένα θέμα που παραμένει πάντοτε σύγχρονο και καθοριστικό για τις επιχειρήσεις, καθώς από την φορολογία εξαρτώνται τα καθαρά τους κέρδη και όχι μόνο. Στη χώρα μας το θέμα της φορολογίας εισοδήματος συγκεντρώνει το ενδιαφέρον και για ένα ακόμη λόγο. Η πολυνομία, η ταχύτητα μεταβολής των νομοθετημάτων, η έλλειψη κωδικοποίησης, καθώς και η ακαμψία ή ανεπάρκεια του κρατικού μηχανισμού και των ελεγκτικών-εποπτικών αρχών, δυσχεραίνει το έργο όσων ασχολούνται με το θέμα και τους υποχρεώνει σε συνεχή εγρήγορση και μελέτη. Μία επίσης ιδιαιτερότητα της χώρας μας είναι οι σοβαρές αποκλίσεις που χαρακτηρίζουν την προσέγγιση της λογιστικής θεωρίας και των ρυθμίσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Πιθανόν, ως έναν βαθμό, αυτό να συναντάται και σε άλλες χώρες, όμως στην Ελλάδα φέρει το επιπλέον χαρακτηριστικό της εναρμόνισης της λογιστικής πρακτικής με τις απαιτήσεις της φορολογικής νομοθεσίας, κάτι που λειτουργεί εις βάρος των λογιστικών αρχών και στόχων. Επομένως, γίνεται κατανοητό πως έπειτα από υιοθέτηση – εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από τη χώρα μας, επικρατεί μία σύγχυση. Είναι εν μέρει αδιευκρίνιστο, το ποιες είναι οι διαφορές ανάμεσα στην φορολογία με βάση τα Διεθνή και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και το πώς οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. θα χειριστούν το θέμα της φορολογίας εισοδήματος και τις τυχόν προσκρούσεις που θα προκύπτουν με τα όσα επιβάλει η ελληνική φορολογική νομοθεσία. Συνεπώς, είναι επιτακτική η ανάγκη να γίνει μία προσπάθεια για την αποσαφήνιση των θεμάτων που ανακύπτουν.



Στην παρούσα εργασία γίνεται παρουσίαση των πλεονεκτημάτων στην φορολογία εισοδήματος των Ανωνύμων Εταιριών, από την εφαρμογή είτε των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π), είτε των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π).**(Επισημαίνεται ότι από 1/1/2015 υποχρεούται η χώρα μας να εφαρμόσει τα Δ.Λ.Π, σύμφωνα με το Ν.4308/2014. Η εργασία μου βασίστηκε στη διερεύνηση των διαφορών της προηγούμενης χρήσης των Ε.Λ.Π, όπως ονομάζουμε ΕΓΛΣ σε σχέση με τα Δ.Λ.Π, λόγω της προαναφερθείσας πολυνομίας και των συνεχών αλλαγών αλλά και για καλύτερη και εμφανέστερη σύγκριση).** Συγκεκριμένα, γίνεται σύγκριση των Λογιστικών αυτών Προτύπων και εξάγονται συμπεράσματα για τα οφέλημά τους, τόσο σε θεωρητικό επίπεδο, όσο και σε πρακτικό με την εμπειρική μελέτη δύο εταιριών παροχής υπηρεσιών και των Οικονομικών τους Καταστάσεων. Η εργασία αποτελείται από έξι μέρη και επτά κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο, αναλύονται εισαγωγικές έννοιες της επιχείρησης, περιγράφονται οι διακρίσεις, οι νομικές μορφές και τα αντίστοιχα μεγέθη της. Το δεύτερο κεφάλαιο, αναφέρεται ειδικότερα στις Ανώνυμες Εταιρίες, στα χαρακτηριστικά τους, καθώς και στην διαδικασία ίδρυσης τους. Στο τρίτο κεφάλαιο γίνεται αναφορά, στη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου μιας Α.Ε, τις οικονομικές καταστάσεις που είναι υποχρεωμένη να συντάσσει και το χρόνο κτήσεως του εισοδήματος και των κερδών κατά τις ισχύουσες διατάξεις. Στο τέταρτο κεφάλαιο, προσεγγίζεται η διαδικασία διάθεσης των κερδών μιας Ανώνυμης Εταιρίας με βάση τα Ε.Λ.Π αλλά και τα Δ.Λ.Π. Το πέμπτο κεφάλαιο, αναφέρεται στην χρησιμότητα της κάλυψης ζημιών χρήσεως με κέρδη επόμενων χρήσεων. Στο έκτο κεφάλαιο, γίνεται μια ευρύτερη ανάλυση στην κράτηση των κερδών για το φόρο εισοδήματος, στο σημαντικότερο Διεθνές Λογιστικό πρότυπο 12 και τελικώς συγκρίνονται τα δύο λογιστικά πρότυπα, Ελληνικά και Διεθνή. Εν κατακλείδι, στο έβδομο κεφάλαιο γίνεται παρουσίαση δυο εταιριών που τηρούν Ε.Λ.Π αλλά και Δ.Λ.Π και απεικονίζονται πλέον πρακτικά τόσο οι διαφορές των δύο προτύπων όσο και τα ωφέληματα από την εφαρμογή τους, εάν και εφόσον υπάρχουν και στα δύο.

## Μέρος Α'

### Κεφάλαιο 1: Γενικά περί επιχειρήσεων - Εισαγωγικές έννοιες

Αντικείμενο της παρούσας εργασίας αποτελούν οι Ανώνυμες Εταιρίες (Α.Ε), ένα από τα πιο δυναμικά κύτταρα της οικονομίας. Πλήρως ενταγμένες στο φάσμα των οικονομικών μονάδων, θα λέγαμε πως οι ανώνυμες εταιρίες σε σύγκριση με άλλες μορφές επιχειρήσεων είναι πολύ καλά δομημένες τόσο σε επίπεδο νόμων όσο και οργάνωσης. Κάτι τέτοιο βεβαίως δεν αποκλείει το ενδεχόμενο για τυχόν συμπληρώσεις και τροποποιήσεις των νόμων και των αρχών που τις διέπουν, μιας και ο βασικότερος νόμος περί ανωνύμων εταιριών (Ν.2190) συντάχθηκε πριν από 93 χρόνια.

Για την καλύτερη κατανόηση της σημασίας και της θέσης που κατέχουν οι ανώνυμες εταιρίες στο ευρύτερο πλαίσιο των επιχειρηματικών μονάδων, απαραίτητη είναι η διασαφήνιση και η κατηγοριοποίηση εννοιών όπως επιχείρηση και συσσώρευση κεφαλαίου.

#### 1.1. Η έννοια της επιχείρησης

Σύμφωνα με τη νομολογία των Ελληνικών δικαστηρίων, «ως επιχείρηση νοείται, κατά τα διδάγματα της οικονομικής επιστήμης, αλλά και από την κοινή πείρα, το σύνολο των πραγμάτων, δικαιωμάτων, υποχρεώσεων και πραγματικών καταστάσεων, τα οποία έχουν οργανωθεί σε οικονομική ενότητα από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο (τον επιχειρηματία), που επιδιώκει την επίτευξη κερδοσκοπικού, γενικού αποτελέσματος».

Ακόμη, μπορούμε γενικάνα ορίσουμε « την επιχείρηση ως αυτοτελή οργανισμό (με τον όρο εδώ νοείται οικονομική ενότητα), ο οποίος με σειρά πράξεων και ενεργειών, οικονομικής φύσεως, αποβλέπει στον εφοδιασμό της αγοράς με αγαθά ή υπηρεσίες, με σκοπό το κέρδος ».

Σύμφωνα με την οικονομική θεωρία «επιχείρηση χαρακτηρίζεται η ποριστική οικονομική μονάδα που αποτελεί αυτοτελή και υπεύθυνη οργάνωση παραγωγικών συντελεστών και διαχείρισης συναλλαγών με τις οποίες επιδιώκει το μέγιστο δυνατό κέρδος. Το δε κέρδος κατά κανόνα θα

πρέπει να υπερβαίνει την αντίστοιχη συνήθη αμοιβή (ως αντιμισθία) της διοικητικής ή εκτελεστικής εργασίας που επιτελείται σε αυτήν».<sup>1</sup>

Ο ορισμός που δίνει στην ίδια έννοια η χρηματοοικονομική ανάλυση δεν απέχει πολύ από τους προηγούμενους. Συγκεκριμένα, ως επιχειρηματική οικονομική μονάδα ή επιχείρηση ορίζει την μονάδα εκείνη στα πλαίσια της οποίας συνδυάζονται συστηματικά και ορθολογικά οι παραγωγικοί συντελεστές με σκοπό την παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών που καλύπτουν άμεσα ή έμμεσα τις απεριόριστες ανθρώπινες ανάγκες, επιτυγχάνοντας την πραγματοποίηση κέρδους το οποίο περιέρχεται στους φορείς της.

Η κυριότερη διαφορά, μεταξύ των ορισμών της οικονομικής θεωρίας και της χρηματοοικονομικής ανάλυσης, έγκειται στον στόχο της επιχείρησης. Ενώ στην οικονομική θεωρία αναφέρεται ως βασικότερος στόχος της επιχείρησης η μεγιστοποίηση των κερδών, για την χρηματοοικονομική ανάλυση, ο βασικός χρηματοοικονομικός στόχος είναι η μεγιστοποίηση της αγοραίας αξίας της επιχείρησης. Η αγοραία αξία υπολογίζεται ως η παρούσα αξία των προσδοκώμενων ελεύθερων ταμειακών ροών που προκύπτουν από την επιχειρηματική δραστηριότητα, με βάση το κόστος κεφαλαίου της επιχείρησης που εκλαμβάνεται ως ποσοστό προεξόφλησης, συν την αξία των περιουσιακών στοιχείων που συνδέονται με τη λειτουργία της επιχείρησης. Η αγοραία αξία της επιχείρησης εξαρτάται κυρίως από το αναμενόμενο μέγεθος, τάμινγκ και τον κίνδυνο των αναμενόμενων ταμειακών ροών (ταμειακές εισροές – ταμειακές εκροές).<sup>2</sup>

Επομένως, λαμβάνοντας υπ' όψη τον ορισμό της οικονομικής επιστήμης και έχοντας ως κύριο κριτήριο διάκρισης το κέρδος, μπορούμε να διαχωρίζουμε την επιχείρηση από άλλες μορφές οικονομικών μονάδων, αφού όλα τα άλλα χαρακτηριστικά είναι κοινά, με αποτέλεσμα να μην μπορούν να συμπεριληφθούν ως κριτήρια.

---

<sup>1</sup>Σακέλλης. Εμμανουήλ, (2011), *Φορολογία και Διάθεση των κερδών (Α.Ε, Ε.Π.Ε, Ε.Ε, Τραπεζών, Κοινοπραξιών)*, Αθήνα, Εκδόσεις: ΒΡΥΚΟΥΣ

<sup>2</sup>Λαζαρίδης. Γ.Τ, Παπαδόπουλος. Δ. Λ, (2006), *Χρηματοοικονομική διοίκηση Τεύχος Β*, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονία

## 1.2. Το φαινόμενο της συσσώρευσης κεφαλαίων στην επιχείρηση

Κατεξοχήν κινητήρια δύναμη μιας κοινωνίας η οποία διέπεται από τη διαδικασία του κεφαλαίου, αποτελεί το κέρδος. Προκειμένου να επιτευχθεί αυτός ο στόχος, έντονη είναι η τάση για συσσώρευση κεφαλαίων (γνωστή και ως το «φαινόμενο της συγκέντρωσης»), που υπαγορεύονται από την ανάγκη δημιουργίας ισχυρών οικονομικών οργανισμών. Τη συγκέντρωση κεφαλαίων μπορούμε να τη διακρίνουμε σε τρεις τύπους:<sup>1</sup>

- ❖ Οριζόντια συγκέντρωση. Πρόκειται για ομοειδής επιχειρήσεις και αποτελεί την κύρια μορφή συγκέντρωσης στη βιομηχανία.
- ❖ Κάθετη συγκέντρωση. Πρόκειται για ανόμοιες αλλά σχετικές επιχειρήσεις, αφού κάθε μια από αυτές αποτελεί το επόμενο στάδιο της προηγούμενης στην παραγωγική διαδικασία.
- ❖ Συμπληρωματική συγκέντρωση. Πρόκειται για επιχειρήσεις (ανεξαρτήτως είδος παραγόμενου προϊόντος δηλαδή μπορεί να είναι όμοια ή και ανόμοια), που ως μοναδικούς τους σκοπούς είναι η συσσώρευση κεφαλαίων.

## 1.3. Γενική Διάκριση των επιχειρήσεων<sup>3</sup>

Γενικά οι επιχειρήσεις διακρίνονται:

- Ανάλογα με τον **επιδιωκόμενο σκοπό** σε α) μονάδες κοινωφελούς χαρακτήρα και β) κερδοσκοπικές μονάδες.
- Ανάλογα με την **νομική μορφή** σε α) Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ) και β) Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ).
- Ανάλογα με τον **φορέα τους** (ιδρυτή και ιδιοκτήτη) σε α) ιδιωτικές επιχειρήσεις, β) δημόσιες επιχειρήσεις και γ) μεικτές επιχειρήσεις.

---

<sup>1</sup>Σακέλλης. Εμμανουήλ, (2011), *Φορολογία και Διάθεση των κερδών (Α.Ε, Ε.Π.Ε, Ε.Ε, Τραπεζών, Κοινοπραξιών)*, Αθήνα, Εκδόσεις: ΒΡΥΚΟΥΣ

<sup>3</sup> Σύμφωνα με τον κανονισμό κοινότητας (ΕΚ) 364/2004, που είναι σε ισχύ από 1/1/2005

Στην πλειονότητά τους οι επιχειρηματικές μονάδες είναι ιδιωτικές επιχειρήσεις που μπορούν να διακριθούν ανάλογα με το αντικείμενο δράσης τους, τη νομική τους μορφή και το μέγεθός τους.

### 1.3.1. Διάκριση των ιδιωτικών επιχειρήσεων με βάση το αντικείμενο δράσης<sup>3</sup>

1. Επιχειρήσεις πρωτογενούς παραγωγής (δασικές, κτηνοτροφικές, αλιευτικές, γεωργικές κλπ.).
2. Επιχειρήσεις παραγωγής ή μεταποίησης ή μετασχηματισμού ή επιχειρήσεις δευτερογενούς παραγωγής (βιομηχανίες, βιοτεχνίες).
3. Επιχειρήσεις γενικού εμπορίου ή εμπορικές ή επιχειρήσεις τριτογενούς παραγωγής (χρηματοδοτικά ιδρύματα).
4. Επιχειρήσεις ασφαλιστικές.
5. Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών.
6. Τραπεζικές επιχειρήσεις.
7. Επιχειρήσεις μεταφορών, που διακρίνονται σε χερσαίες, θαλάσσιες και εναέριες.

### 1.3.2. Διάκριση των ιδιωτικών επιχειρήσεων με βάση τη νομική μορφή<sup>3</sup>

1. Ατομικές.
2. Εταιρικές.
  - ❖ Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε).
  - ❖ Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε).
  - ❖ Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε).
  - ❖ Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε).
  - ❖ Ανώνυμη Ναυτιλιακή Εταιρεία (Α.Ν.Ε).

---

<sup>3</sup> Σύμφωνα με τον κανονισμό κοινότητας (ΕΚ) 364/2004, που είναι σε ισχύ από 1/1/2005

❖ Συνεταιρισμός.

### 1.3.3. Διάκριση των ιδιωτικών επιχειρήσεων με βάση το μέγεθος<sup>3</sup>

1. Πολύ μικρές επιχειρήσεις.
2. Μικρές επιχειρήσεις.
3. Μεσαίες επιχειρήσεις.
4. Μεγάλες επιχειρήσεις.
5. Επιχειρήσεις κολοσσοί.

---

<sup>3</sup>Σύμφωνα με τον κανονισμό κοινότητας (ΕΚ) 364/2004, που είναι σε ισχύ από 1/1/2005

## **Μέρος Β'**

### **Κεφάλαιο 2: Γενικά περί Ανωνύμων Εταιριών**

#### **2.1. Η έννοια της εταιρίας**

Ο νομικός θεσμός στα πλαίσια του οποίου πραγματοποιείται μια σύμπραξη μεταξύ ατόμων, ονομάζεται εταιρία. Καθίσταται απαραίτητη μια τέτοια σύμπραξη όταν το μεμονωμένο άτομο αισθάνεται ανίσχυρο να επιδιώξει μόνο του κάποιον σκοπό. Ο σκοπός αυτός μπορεί να μην αφορά πάντα ζητήματα οικονομικής φύσεως και το ατομικό κέρδος αλλά και κοινωνικά οφέλη που μπορεί να αποκομίσει το άτομο με την εμπλοκή του σε μια σύμπραξη. Εταιρίες με την ευρεία έννοια αποτελούν: τα σωματεία, οι εταιρίες εμπορικού δικαίου, οι εταιρίες αστικού δικαίου και οι ερανικές επιτροπές.<sup>4</sup>

Σύμφωνα με το άρθρο 741 του Α.Κ, « με τη σύμβαση εταιρίας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό». Γίνεται αντιληπτό δηλαδή ότι σε αντίθεση με τις συνήθεις δικαιοπραξίες ιδιωτικού δικαίου όπως αγοραπωλησίες, σύναψη δανείου, στις οποίες κύρια επιδίωξη αποτελεί η σύμπτωση βουλήσεων αντίρροπων δυνάμεων. Στην εταιρική συνεργασία κάτι τέτοιο δεν υφίστανται μιας και οι βουλήσεις των συνεργαζόμενων προσώπων είναι παράλληλες και προς την ίδια κατεύθυνση.

#### **2.2. Ορισμός Ανώνυμης Εταιρίας**

Ο Ν. 2190/1920 δεν παρέχει ρητά την έννοια της Ανώνυμης Εταιρίας, παρά μόνο στο άρθρο 1 αναφέρει ότι η Ανώνυμη Εταιρία είναι εμπορική. Επομένως, από το όλο νομοθέτημα (143 άρθρα), προκύπτει με σαφήνεια η έννοια, ότι δηλαδή πρόκειται για εμπορική και κεφαλαιουχική εταιρία

---

<sup>4</sup> Νεγκάκης. Χ, (2012), *Λογιστική Εταιριών*, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις: Σοφία Α.Ε

<sup>5</sup> Λεοντάρης. Μιλτιάδης. Κ, (2002), *Ανώνυμες Εταιρίες*, Αθήνα, Εκδόσεις: Πάμισος

υπό την ευρεία έννοια, της οποίας το κεφάλαιο είναι διαιρεμένο σε μετοχές και οι μέτοχοι δεν ευθύνονται πέρα από το ποσοστό συνεισφοράς τους, για τις υποχρεώσεις της εταιρίας.<sup>5</sup>

## 2.3. Χαρακτηριστικά Α.Ε – Αριθμός και ευθύνη μετόχων

Τα βασικά χαρακτηριστικά μιας Ανώνυμης Εταιρίας είναι:<sup>6</sup>

- Αποτελεί τη σοβαρότερη μορφή επιχειρηματικής δραστηριότητας. Προκειμένου να ιδρυθεί μια Α.Ε βάση νόμου απαραίτητη είναι η συγκέντρωση μεγάλου κεφαλαίου, σήμερα 24.000€ το κατώτατο όριο, ενώ υπάρχουν και περιπτώσεις όπου απαιτείται μεγαλύτερο κεφάλαιο.
- Το Μετοχικό Κεφάλαιο της Α.Ε διαιρείται σε ίσα μερίδια, τα οποία ενσωματώνονται σε έγγραφα, τις λεγόμενες μετοχές ( Μετοχή: είναι ο τίτλος, το αξιόγραφο, στο οποίο ενσωματώνεται η μετοχική σχέση και ένα τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε (λογαριασμοί 34.00 -34.03)).
- . Όσον αφορά τη μεταβίβαση μετοχών η διαδικασία είναι εύκολη. Η αξία κάθε μετοχής μπορεί να είναι από 0,30 € και άνω. Σε περίπτωση που οι μετοχές είναι ονομαστικές, απαιτείται εγγραφή σε ειδικό βιβλίο μετοχών της εταιρίας και γραπτή μεταβίβαση της κυριότητας. Αν πάλι οι μετοχές είναι ανώνυμες, μια απλή παράδοση της νομής και συμφωνία των μερών για μεταβίβαση τη κυριότητας είναι αρκετά.
- Λόγω της εύκολης αυτής διαδικασίας μεταβίβασης των μετοχών της, μια Α.Ε έχει καλύτερη αντιμετώπιση τόσο από τις αρχές και τις τράπεζες όσο και από την αγορά.
- Παρουσιάζει πλεονεκτήματα που καμία άλλη μορφή επιχείρησης δεν μπορεί να εξασφαλίσει, τεράστια κεφάλαια τα οποία συγκεντρώνει, καλή οργάνωση και διοίκηση γενικότερα αλλά και στο λογιστήριο.

---

<sup>6</sup>Παπατούκας- Μπατσινίλας, (2010), *Σύγχρονη Λογιστική σύμφωνα με τα ΕΛΠ και ΔΛΠ*, Αθήνα, Εκδόσεις: Αθ. Σταμούλη



- Αυστηροί όροι δημοσιότητας απαιτούνται τόσο κατά τη διαδικασία σύστασης της Α.Ε( συμβολαιογραφικό έγγραφο, έγκριση εποπτεύουσας αρχής δηλαδή του νομάρχη, καταστατικό στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως), όσο και καθ'όλη τη διάρκεια ζωής της( δημοσίευση ισολογισμών, αποφάσεων των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου). Τα πρακτικά του Διοικητικού Συμβουλίου και των Γενικών Συνελεύσεων συνεχώς παρακολουθούνται από τη Νομαρχία.
- Προκειμένου να εξασφαλιστεί η σταθερότητα και η συνέχεια της Α.Ε, παραμόνο η πλειοψηφία των μετόχων της Γενικής Συνέλευσης μπορεί να επιτρέψει τη λύση της. Η συνήθης διάρκεια μιας Α.Ε είναι κοντά στα 50 χρόνια, διάρκεια μακρά.
- Όπως αναφέρθηκε και παραπάνω οι αποφάσεις στην Α.Ε παίρνονται κατά πλειοψηφία. Για παράδειγμα σε περίπτωση ορισμού ή διάλυσης του Δ.Σ αρμόδιο όργανο είναι η Γ.Σ, η οποία συγκροτείται από όλους τους μετόχους και οι οποίοι συμμετέχουν ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών τους. Κάθε μετοχή αντιπροσωπεύει και μια ψήφο. Από την άλλη πλευρά, αρμοδιότητα του Δ.Σ αποτελούν θέματα σχετικά με την Α.Ε, θέματα διοίκησης και διαχείρισης της περιουσίας της.
- Η ευθύνη της Α.Ε περιορίζεται στην καταβολή της εισφοράς των μετόχων. Η δε ευθύνη των μετόχων περιορίζεται μέχρι το ποσοστό της εισφοράς τους, χωρίς αυτοί να ευθύνονται με την προσωπική τους περιουσία για τις υποχρεώσεις της εταιρίας.
- Μια Α.Ε έχει την εμπορική ιδιότητα κατά το τυπικό κριτήριο « Πάσα Ανώνυμος Εταιρία είναι εμπορική και εάν ο σκοπός αυτής δεν είναι εμπορική επιχείρησης».<sup>7</sup> Δηλαδή, ακόμη και αν ο σκοπός μιας Α.Ε δεν είναι εμπορικός ούτε καν οικονομικός, μπορεί να θεωρείται ακόμη ως εμπορική εταιρία αφού οι πράξεις της, σύμφωνα με την επικρατούσα άποψη, είναι πάντοτε εμπορικές. Άρα, αυτός είναι και ο λόγος για τον οποίο στην Α.Ε έχουν εφαρμογή όλες οι συνέπειες της εμπορικής ιδιότητας( τήρηση εμπορικών βιβλίων, πτώχευση, προσωποκράτηση εκπροσώπων).

---

<sup>7</sup> Κ.Ν 2190/1920, άρθρο 1

## 2.4. Διαδικασία ίδρυσης της Α.Ε

Για την ίδρυση μιας Α.Ε απαιτείται η σύμπραξη δύο, τουλάχιστον, προσώπων φυσικών ή νομικών, χωρίς να ορίζεται η αναλογία συμμετοχής των ιδρυτών. Κατά την έκφραση του νόμου: το κεφάλαιο αυτής πρέπει να αναληφθεί από δυο τουλάχιστον ιδρυτές. Σε περίπτωση που κάποιο από τα ιδρυτικά μέλη είναι φυσικά, πρέπει να είναι άνω των 18 ετών και να έχουν δικαιοπρακτική ικανότητα. Αν πάλι κάποιο από τα μέλη είναι ανήλικο, απαιτείται δικαστική απόφαση.<sup>8,9</sup>

### 2.4.1. Σύναψη καταστατικού

Το καταστατικό είναι σύμβαση που καταρτίζεται μεταξύ των ιδρυτών της επιχείρησης, που μπορεί να είναι είτε φυσικά είτε νομικά πρόσωπα όπως αναφέρθηκε παραπάνω. Πρόκειται για σύμβαση συστατικού χαρακτήρα, κάτι που απαραίτητα θα πρέπει να αναφέρεται ως τύπος του συμβολαιογραφικού εγγράφου. Οι ιδρυτές μπορούν να παρευρίσκονται και να υπογράψουν αυτοπροσώπως το καταστατικό ή ακόμη να βάλουν άλλα άτομα να υπογράψουν για αυτούς με το αντίστοιχο συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο. Για διατάξεις του καταστατικού, όπως και για τις απλές κωδικοποιήσεις του, παρέχεται από το νόμο η ευχέρεια τροποποίησής τους με απόφαση πάντα της γενικής συνέλευσης και όχι απαραίτητα τη σύνταξη αντίστοιχου συμβολαιογραφικού εγγράφου. Κάτι που σημαίνει ότι οι διατάξεις αυτές δεν ισχύουν υποχρεωτικά σε όλο το βίο της εταιρίας. Όσον αφορά λοιπόν την ερμηνεία των διατάξεων αυτών πρόκειται για μια δύσκολη διαδικασία, όπου σύμφωνα με την υπ' αριθμό 987/1985 απόφαση του Αρείου Πάγου, η ερμηνεία του καταστατικού γίνεται, κυρίως, με αντικειμενικά κριτήρια και πιο συγκεκριμένα με βάση τόσο την αναζήτηση της αληθινής βούλησης (ιδρυτών και μετόχων) χωρίς προσήλωση στις λέξεις

---

<sup>8</sup> Κ.Ν 3604/2007, Άρθρο 11 §2

<sup>9</sup> Αστικός Κώδικας, άρθρο 127, τροποποίηση του άρθρου 3 του Ν. 1329/1983

(Α.Κ.173), όσο και την καλή πίστη, αφού ληφθούν υπόψη και τα συναλλακτικά ήθη (Α.Κ.200).<sup>10,4,5</sup>

### 2.4.2. Ανάληψη Μετοχών

Προκειμένου να συσταθεί έγκυρα η εταιρία, για να της χορηγηθεί δηλαδή άδεια σύστασης από τη Διοίκηση, είναι προτιμότερο η κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου να έχει γίνει από τους ιδρυτές (ενιαία ίδρυση). Διαφορετικά, ολόκληρο το μετοχικό κεφάλαιο θα πρέπει να καλυφθεί κατά το χρόνο σύναψης του καταστατικού. Αυτός όμως είναι ο ένας από τους δυο τρόπους ίδρυσης της Α.Ε που ορίζει ο Ν.2190/1920 §1 άρθρο.8, ο άλλος αναφέρεται στη διάθεση των μετοχών στο κοινό με δημόσια εγγραφή (διαδοχική ή σταδιακή ίδρυση).

### 2.4.3. Έγκριση Καταστατικού και Άδειας Σύστασης

Η χορήγηση της έγκρισης του καταστατικού και της άδειας σύστασης, αλλά και λειτουργίας της επιχείρησης, είναι υποχρεωτική για τη Διοίκηση εφόσον βέβαια πληρούνται οι κατά νόμο προϋποθέσεις. Πιο συγκεκριμένα, η Διοίκηση προκειμένου να εγκρίνει το καταστατικό ιδρυόμενης Α.Ε ή την τροποποίηση αυτού, θα πρέπει προηγουμένως το καταστατικό, να συνοδεύεται από την προέγκριση του δικαιώματος χρήσης της επωνυμίας και του διακριτικού τίτλου από το οικείο επιμελητήριο, αλλιώς η Διοίκηση είναι υποχρεωμένη να μην εγκρίνει το καταστατικό (άρθρο1 Ν.2941/2001). Η Διοίκηση, λοιπόν, δεν μπορεί να απορρίψει αίτηση για παροχή άδειας σύστασης επειδή λόγου χάρη ο κλάδος εμπορίου ή βιομηχανίας είναι κορεσμένος. Έτσι, η Διοίκηση χορηγεί την άδεια σύστασης ελέγχοντας τη νομιμότητα και όχι την σκοπιμότητα και επίσης προβαίνει σε τυπικό και ουσιαστικό έλεγχο της νομιμότητας του καταστατικού που περιορίζεται στις γενικές διατάξεις με προσοχή όμως στη σχετική διάταξη της περίπτωσης α της §1 του άρθρου 7β του Ν.2190/1920 (που προστέθηκε με το άρθρο 1 του Ν.2941/2001), σύμφωνα με την οποία για τις Α.Ε εκείνες που το μετοχικό κεφάλαιο τους δεν υπερβαίνει το ποσό των

---

<sup>10</sup>Εμπορικός Νόμος, άρθρο 40 και Κ.Ν 2190/1920, άρθρο 4, § 1, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 5 του Π.Δ 409/1986

<sup>4</sup>Νεγκάκης. Χ, (2012), *Λογιστική Εταιριών*, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις: Σοφία Α.Ε

<sup>5</sup>Λεοντάρης. Μιλτιάδης. Κ, (2002), *Ανώνυμες Εταιρίες*, Αθήνα, Εκδόσεις: Πάμισος

300.000 €, η καταχώρηση της σύστασής τους στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών γίνεται αυθημερόν και χωρίς έλεγχο των πράξεων και των στοιχείων της σύστασης.

#### 2.4.4. Δημοσίευση της Σύστασης

Η δημοσίευση της σύστασης της Α.Ε συντελείται με τον ακόλουθο τρόπο:<sup>10,5</sup>

1. Καταχώρηση του εγκεκριμένου από την διοίκηση καταστατικού καθώς και της άδειας σύστασης της Α.Ε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών. Με αυτόν τον τρόπο η εταιρία αποκτά νομική προσωπικότητα από την ημερομηνία καταχώρησης στο Μ.Α.Ε της έγκρισης σύστασής της.
2. Δημοσίευση στο τεύχος Α.Ε και Ε.Π.Ε της εφημερίδας της κυβερνήσεως (Φ.Ε.Κ) της ανακοίνωσης για τη σχετική καταχώρηση στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών, της έγκρισης του καταστατικού και της άδειας σύστασης. Πρόκειται για δημοσίευση δηλωτικού και όχι συστατικού χαρακτήρα. Στην περίληψη του καταστατικού της Α.Ε και της Ε.Π.Ε περιέχονται: η επωνυμία, η έδρα, ο σκοπός, το ποσό και ο τρόπος καταβολής του κεφαλαίου, ο αριθμός, το είδος και η ονομαστική αξία των μετοχών, ο αριθμός των μελών του διοικητικού συμβουλίου και τα ονόματα των διαχειριστών. Όμοια περίληψη γίνεται και σε κάθε τροποποίηση καταστατικού.

#### 2.4.5. Έξοδα Σύστασης

Για τη σύσταση μιας ανώνυμης εταιρίας απαιτείται να γίνουν ορισμένα έξοδα, που είναι τα ακόλουθα:<sup>10,5</sup>

- α) Αμοιβή συμβολαιογράφου, πλέον την επιβάρυνση για τα αντίγραφα.
- β) Αμοιβή δικηγόρου, ο οποίος και συμπράττει υποχρεωτικά τη σύνταξη του συμβολαίου σύστασης της Α.Ε.
- γ) Παράβολο δημοσίευσης της ανακοίνωσης, για τη σύσταση της Α.Ε στο Φ.Ε.Κ.

---

<sup>10</sup>Εμπορικός Νόμος, άρθρο 40 και Κ.Ν 2190/1920, άρθρο 4, § 1, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 5 του Π.Δ 409/1986

<sup>5</sup>Λεοντάρης. Μιλτιάδης. Κ., (2002), *Ανώνυμες Εταιρίες*, Αθήνα, Εκδόσεις: Πάμισος

**δ)** Φόρος συγκέντρωσης 1% επί του ποσού του μετοχικού κεφαλαίου.

**ε)** Εισφορά 1‰ (τοις χιλίοις) υπέρ της επιτροπής ανταγωνισμού (άρθρο 1 Ν.2837/2000), η οποία κατατίθεται στην εθνική τράπεζα (κεντρικό κατάστημα). Η καταχώρηση στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών της απόφασης σύστασης (ή της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου) της Α.Ε γίνεται μόνο με την προσκόμιση στην αρμόδια υπηρεσία, σαν απαραίτητο συνοδευτικό παραστατικό του γραμματίου είσπραξης της εθνικής τράπεζας της καταβολής της παραπάνω εισφοράς.

**στ)** Έξοδα εγγραφής στο οικείο επιμελητήριο

**η)** Σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν.3050/2002 αλλά και την υπ' αριθμό 41938/23.9.2002 εγκύκλιο του υπουργείου εργασίας, καταργήθηκαν τα ποσοστά εισφορών υπέρ του ταμείου νομικών (που προβλέπονταν από το άρθρο 10 του Ν.4114/1960), που επιβάλλονταν, τόσο στην αξία του αντικειμένου κάθε σύμβασης Α.Ε, που καταρτίζεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο, ποσοστού 1,30%, όσο και στο κεφάλαιο αναφορικά με τη σύσταση, δημοσίευση και τροποποίηση του καταστατικού, αύξηση του κεφαλαίου, καθώς και την παράταση του χρόνου διάρκειάς τους, ποσοστού 5‰ (τοις χιλίοις).

## **2.4.6. Φορολογικές Υποχρεώσεις**

Η ανώνυμη εταιρία αμέσως μετά τη σύστασή της πρέπει να κάνει τις ακόλουθες ενέργειες:

**α)** Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν.2941/2001 υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ δήλωση φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου και ταυτόχρονα καταβάλλεται ο οφειλόμενος φόρος, μέσα σε 15 ημέρες από την ημερομηνία καταχώρησης του συμβολαίου σύστασης της Α.Ε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών.

**β)** Πριν από την έναρξη των εργασιών της υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ δήλωση έναρξης αυτών, που υπογράφεται από το νόμιμο εκπρόσωπό της. Ως χρόνος έναρξης για τα νομικά πρόσωπα θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασής τους (άρθρο 36 του Ν.2859/2000). Με βάση τη δήλωση αυτή χορηγείται στην ενδιαφερόμενη εταιρία βεβαίωση έναρξης δραστηριότητας και συγχρόνως κι αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ). Σε περίπτωση καθυστέρησης υποβολής της δήλωσης έναρξης και μέχρι 30 ημέρες μετά την εκπνοή της παραπάνω προθεσμίας, σύμφωνα

με το άρθρο 36 του Ν.2859/2000, δεν επιβάλλονται κυρώσεις με την προϋπόθεση όμως ότι δεν έχει διενεργηθεί καμία συναλλαγή από την εταιρία μέσα σε αυτό το χρονικό διάστημα.

γ) Προσκόμιση στη Δ.Ο.Υ ενός κυρωμένου αντιγράφου του καταστατικού της Α.Ε, φωτοαντιγράφων της έγκρισης καταχώρισης στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών της νομαρχίας, καθώς και της ανακοίνωσης στα Φ.Ε.Κ, φωτοτυπίας της δήλωσης καταβολής του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, φωτοαντιγράφου της βεβαίωσης εγγραφής της Α.Ε στο επιμελητήριο, αντιγράφου του μισθωτηρίου συμβολαίου που η εταιρία μίσθωσε τα γραφεία της έδρας της ή υπεύθυνης δήλωσης του Ν.1599/1989 ότι τα γραφεία είναι ιδιόκτητα και τέλος της δήλωσης έναρξης δραστηριότητας, προκειμένου να γίνει η εγγραφή στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. Επισημαίνεται ότι, η καταβολή του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, βεβαιώνεται από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ ως προϋπόθεση της έναρξης εργασιών της νεοσυσταθείσας Α.Ε και όχι ως προϋπόθεση για τη δημοσίευση του συμφωνητικού σύστασής της (άρθρο 29 του Ν.1676/1986).

## **Κεφάλαιο 3: Οι έννοιες της Χρήσης, των Οικονομικών Καταστάσεων και του χρόνου κτήσης κερδών και εισοδήματος**

### **3.1. Διαχειριστική Περίοδος**

Οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος ορίζουν δυο αρχές αυτή του ετήσιου της φορολογίας και αυτή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με το άρθρο 29 §1 του Ν.2238/1994, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων, πράγμα που συμβαδίζει και με τη δεύτερη αρχή αυτή της αυτοτέλειας των χρήσεων. ΑΡΧΗ ΤΗΣ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑΣ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ: ή αλλιώς αρχή των δεδουλευμένων σημαίνει ότι κάθε έξοδο και έσοδο πρέπει να καταχωρείται και να λαμβάνεται υπόψη μέσα στη χρονική ή διαχειριστική περίοδο στην οποία αυτό πραγματοποιείται, έτσι ώστε ο λογαριασμός αποτελεσμάτων να περιλαμβάνει μόνο τα έσοδα και τα έξοδα που προκύπτουν από τα γεγονότα της οικονομικής δραστηριότητας. Όπως έχει ήδη αναφερθεί κάθε χρήση είναι ανεξάρτητη από τις υπόλοιπες και τα έσοδα και τα έξοδα που αφορούν άλλες χρήσεις δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον υπολογισμό του αποτελέσματος. Για τον λόγο αυτό τα έσοδα και τα έξοδα προηγούμενων ή

επόμενων χρήσεων αντιμετωπίζονται με διαφορετικό τρόπο από τα αντίστοιχα της τρέχουσας χρήσης κατά των υπολογισμό των αποτελεσμάτων.

Επομένως, οι δαπάνες κατατάσσονται στην χρήση την οποία βαρύνουν ενώ τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στην χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίον εισπράχθηκαν. Ακόμη, τα ακαθάριστα έσοδα που προεισπράττονται σε κάποια χρήση δεν φορολογούνται στην χρήση κατά την οποία εισπράττονται, αλλά στην επόμενη χρήση, στην οποία πραγματικά ανήκουν.<sup>11</sup>

Αναγνωρίζοντας λοιπόν, την εξέχουσα βαρύτητα της λογιστικής αυτής αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων είναι απαραίτητο να ορίζεται με σαφήνεια η διαχειριστική περίοδος. Για επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει διάστημα και μεγαλύτερο των δώδεκα μηνών όχι όμως και πλέον των εικοσιτεσσάρων μηνών. Κανονικά, πρόκειται για δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατά την έναρξη, τη λήξη ή την διακοπή των εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου. Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων υποχρεούνται να κλείνουν διαχείριση στις 30 Ιουνίου ή 31 Δεκεμβρίου κάθε έτους. Σε περίπτωση μετάθεσης του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου η μετάθεση αυτή θεωρείται ως παράταση της δωδεκάμηνης περιόδου. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνεται ως εισόδημα αυτό που προκύπτει από την προσαυξημένη περίοδο. Αν έχει διαρρεύσει πλήρες δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα χωρίς να κλειστεί διαχείριση κατά το οικονομικό έτος που προηγήθηκε του έτους της φορολογίας το εισόδημα καθορίζεται εξ λογιστικά, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32. Αλλαγή του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου επιτρέπεται εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι που την επιβάλλουν. Για την αλλαγή αυτή απαιτείται έγκριση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ μετά από σχετική αίτηση του επιτηδευματία ( εξαίρεση αποτελεί η αλλαγή για πρώτη φορά του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου όπου απαιτείται μόνο υποβολή σχετικής γνωστοποίησης), που υποβάλλεται το αργότερο ένα μήνα πριν από την αιτούμενη λήξη της υπό σύντμηση διαχειριστικής περιόδου της οποία ζητείται η επιμήκυνση ή

---

<sup>11</sup> Σταματόπουλος, Δημήτριος, (2012), *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*, Αθήνα, Elforin: Φορολογικό Ινστιτούτο

ένα μήνα πριν από την αιτούμενη λήξη της υπό σύντμηση διαχειριστικής περιόδου. Η αίτηση ή γνωστοποίηση που υποβάλλεται εκπρόθεσμα θεωρείται ότι δεν έχει υποβληθεί.<sup>12,13,14</sup>

### 3.2. Οικονομικές Καταστάσεις και χρόνος κατάρτισής τους: ποιες συντάσσονται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π και ποιες σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 1

Οι οικονομικές καταστάσεις ή αλλιώς όπως καλούνται χρηματοοικονομικές καταστάσεις, αφού δημοσιεύονται πρώτιστα για τους χρηματοδότες της οικονομικής μονάδας (μετόχους και πιστωτές), αποσκοπούν κυρίως στην πληροφόρηση των ενδιαφερόμενων εκτός επιχείρησης (μετόχων, τραπεζών, πιστωτών) και δευτερευόντως των εντός της επιχείρησης μετόχους και προσωπικό. Ουσιαστικά πρόκειται για πίνακες στους οποίους εμφανίζονται τα στοιχεία του ισολογισμού και ορισμένων άλλων λογαριασμών των οικονομικών μονάδων, κεφαλαιώδους σημασίας.<sup>12,15</sup>

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό πρότυπο Νο1 « Παρουσίαση οικονομικών καταστάσεων», οι οικονομικές καταστάσεις είναι μια δομημένη απεικόνιση της οικονομικής θέσης και επίδοσης μιας οικονομικής οντότητας. Οι οικονομικές καταστάσεις παρουσιάζουν πληροφορίες σχετικά με την οικονομική θέση, την επίδοση και τις ταμειακές ροές της οικονομικής οντότητας που είναι χρήσιμες για τις οικονομικές αποφάσεις ενός ευρέως κύκλου χρηστών. Ακόμη, παρουσιάζονται από τη διοίκηση τα αποτελέσματα της διαχείρισης των πόρων που εμπιστεύθηκαν. Επομένως, για να επιτευχθεί η καταγραφή των προαναφερθέντων στοιχείων καθώς και για να βοηθηθούν οι χρήστες στην προ εκτίμηση μελλοντικών ταμειακών ροών της οικονομικής οντότητας και για το

---

<sup>12</sup>Ντζανάτος. Δημήτριος, (2008), *Δημιουργία των σημειώσεων των οικονομικών καταστάσεων και έλεγχος της πληρότητάς τους*, Αθήνα, Εκδόσεις: Καστανιώτη

<sup>13</sup>Κ.Ν 2190/1920, άρθρο 44α, § 1

<sup>14</sup>Σταματόπουλος. Δημήτριος, (2008), *Ανάλυση- Ερμηνεία Κώδικα βιβλίων Στοιχείων (Κ.Β.Σ)*, Αθήνα, Elforin: Φορολογικό Ινστιτούτο

<sup>12</sup>Ντζανάτος. Δημήτριος, (2008), *Δημιουργία των σημειώσεων των οικονομικών καταστάσεων και έλεγχος της πληρότητάς τους*, Αθήνα, Εκδόσεις: Καστανιώτη

<sup>15</sup>Φίλος. Ιωάννης Λ, Αποστόλου Α, (2011), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεωρητική Προσέγγιση και Εφαρμογές Μετατροπής*, Αθήνα, Εκδόσεις: Κλειδάριθμος



χρόνο και τη βεβαιότητα αυτών, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να παρέχουν πληροφορίες σχετικά με:

- Τα περιουσιακά στοιχεία
- Τις υποχρεώσεις
- Τα ίδια κεφάλαια
- Τα έσοδα και τις δαπάνες, συμπεριλαμβανομένων των κερδών και ζημιών
- Άλλες μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων
- Τις ταμειακές ροές

|                                                                                                                               |                                                                                                                                                                                        |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Οι οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με το <b>Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο</b> στο τέλος της χρήσης είναι: | Σύμφωνα με το <b>Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Νο1</b> «Παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων», μια πλήρη σειρά οικονομικών καταστάσεων περιλαμβάνει τις ακόλουθες επιμέρους καταστάσεις: |
| Η κατάσταση του Ισολογισμού τέλους χρήσης                                                                                     | Τον Ισολογισμό                                                                                                                                                                         |
| Η κατάσταση του λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης                                                                              | Την κατάσταση λογαριασμού Αποτελεσμάτων                                                                                                                                                |
| Ο πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων                                                                                              | Την κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων                                                                                                                                                |
| Η κατάσταση λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης                                                                                 | Την κατάσταση ταμειακών ροών                                                                                                                                                           |
| Το προσάρτημα του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων Χρήσης                                                                    | Τις σημειώσεις που περιλαμβάνουν περίληψη των σημαντικών λογιστικών πολιτικών και άλλες επεξηγηματικές σημειώσεις                                                                      |

Ο νόμος δεν καθορίζει επακριβώς το χρόνο που το Δ.Σ οφείλει να περατώσει την κατάρτιση του Ισολογισμού. Από το άρθρο 25 του Ν.2190/1920 προκύπτει ότι «η Γ.Σ συνέρχεται υποχρεωτικά στην έδρα της εταιρίας ή στην περιφέρεια άλλου δήμου εντός του νομού της έδρας ή άλλου δήμου όμορου της έδρας, τουλάχιστον μια φορά κάθε εταιρική χρήση και εντός 6 το πολύ μηνών από τη λήξη της χρήσης αυτής...», σε συνδυασμό με το άρθρο 43α § 3 περ. δ του Ν.2190/1920 που ορίζει ότι η έκθεση του Δ.Σ προς την τακτική Γ.Σ πρέπει να έχει τεθεί υπόψη των ελεγκτών για επαλήθευση αυτής με τις σχετικές οικονομικές καταστάσεις τουλάχιστον 30 ημέρες πριν την Γ.Σ, προκύπτει το ανώτατο χρονικό όριο περατώσεως της κατάρτισεως των οικονομικών καταστάσεων είναι 5 μήνες από την λήξη της χρήσης. Μάλιστα πρέπει μετά τον έλεγχο από τους ελεγκτές να υπάρχει χρόνος τουλάχιστον 20 ημερών πριν από την Γ.Σ, για τη δημοσίευση του Ισολογισμού και της εκθέσεως των ελεγκτών και την υποβολή αυτών στη Διεύθυνση Ανωνύμων Εταιριών του Υπουργείου Εμπορίου ή στον αρμόδιο Νομάρχη. Επίσης, το καταστατικό μπορεί να ορίζει χρόνο μικρότερο από αυτό που ορίζει ο νόμος για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων από το Δ.Σ.

### 3.3. Χρόνος Κτήσης του εισοδήματος και των κερδών

Σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Ε όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 14 § 15 του Ν.3943/31-03-2001, ορίζει τα ακόλουθα: « Ως χρόνος κτήσης, για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση.....».<sup>16</sup>

Σύμφωνα με το άρθρο 29 § 1 του Κ.Φ.Ε « Η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Κατά την έναρξη, λήξη ή παύση των εργασιών της επιχείρησης η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου. Κατ' εξαίρεση για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, η διαχειριστική περίοδος έναρξης μπορεί να περιλαμβάνει και μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου χρονικό διάστημα. Όχι όμως μεγαλύτερο από 24 μήνες».<sup>17</sup>

---

<sup>16</sup>Άρθρο 28 του ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 14, § 15, του Ν. 3943/31/3/2001

<sup>17</sup>Άρθρο 29, § 1, του ΚΦΕ

Λαμβάνοντας, λοιπόν, υπόψη τις παραπάνω προϋποθέσεις ως εισόδημα λαμβάνεται:

- Για διαχειριστική περίοδο μικρότερη των 12 μηνών, το κέρδος που προέκυψε κατά τη διάρκειά της.
- Για διαχειριστική περίοδο μεγαλύτερη από 12 μήνες το κέρδος που προέκυψε από την έναρξη της περιόδου μέχρι την ημερομηνία έναρξης του υπολειπόμενου δωδεκαμήνου τμήματος το οποίο υπολογίζεται κατά προσέγγιση. Το εισόδημα αυτό αφαιρείται από το εισόδημα της υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου και το υπόλοιπο αποτελεί εισόδημα δωδεκάμηνης περιόδου που φορολογείται στο επόμενο οικονομικό έτος.

## Μέρος Γ'

### Κεφάλαιο 4: Διάθεση – Διανομή κερδών Α.Ε σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π και τα Ε.Λ.Π

#### 4.1. Η έννοια της διάθεσης των κερδών της Α.Ε

Διαγραμματικά η διάθεση των κερδών στις επιχειρήσεις και ειδικότερα στις Α.Ε, μπορεί να παρασταθεί ως εξής:



Με τον όρο διάθεση κερδών όπως φαίνεται και στο σχήμα αναφερόμαστε: **α)** στην αποθεματικοποίηση των κερδών, δηλαδή στα κέρδη που δεν εξαιρούνται και τα οποία παραμένουν στο νομικό πρόσωπο της εταιρίας, με βάση το καταστατικό, διατάξεις του νόμου ή μετά από απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων. Αυτά τα κέρδη παραμένουν στην επιχείρηση ως κέρδη εις νέο ή με τη μορφή ποικιλώνυμων αποθεματικών. **β)** στη διανομή, η οποία συμπεριλαμβάνει τα κέρδη που εξέρχονται από την εταιρία τόσο για την κάλυψη προηγούμενων χρήσεων, για τακτικό αποθεματικό, για την κάλυψη φόρου εισοδήματος, για διανομή στους

μετόχους, για σχηματισμό αποθεματικού αλλά και για τη διάθεση των υπολοίπων κερδών. Πιο συγκεκριμένα τα διανεμηθέντα κέρδη είναι το άθροισμα: των κερδών της κλειόμενης χρήσης, των κερδών εις νέο προηγούμενων χρήσεων και του διανεμήσιμου αποθεματικού. Με τον όρο διανεμήσιμα αποθεματικά εννοούμε τα καταστατικά αποθεματικά τα οποία είναι προς διανομή, τα αφορολόγητα αποθεματικά και τα ελεύθερα αποθεματικά (= αποθεματικά σχηματισμένα ύστερα από ελεύθερη- μη απαγορευμένη από τον νόμο απόφαση της Γενικής Τακτικής Συνέλευσης.<sup>1</sup>

## 4.2. Προσδιορισμός Πολιτικής διάθεσης των κερδών

Κάθε χρόνο από την εταιρία κατά την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, η διοίκηση της Α.Ε θα πρέπει να λάβει μια απόφαση ως προς την πολιτική που θα ακολουθήσει σχετικά με την διάθεση των κερδών της χρήσης που έκλεισε, ποια μερισματική πολιτική θα ακολουθήσει. Δηλαδή, αν το μεγαλύτερο μέρος των κερδών θα διατηρηθεί στην επιχείρηση ή θα διανεμηθεί στους μετόχους και στους λοιπούς δικαιούχους. Η απόφαση ως προς τη διάθεση των κερδών του Δ.Σ της εταιρίας αποτελεί απλά μια πρόταση προς την Γ.Σ. Η Τακτική Γ.Σ είναι αυτή που θα εγκρίνει ή θα τροποποιήσει την απόφαση στα πλαίσια του νόμου και του καταστατικού. Η σημαντικότητα του τρόπου διάθεσης των καθαρών κερδών διαφαίνεται από την θέση των σχετικών με αυτή διατάξεις, στις θεμελιώδεις. Συγκεκριμένα, ο Νόμος ορίζει ότι: «το καταστατικό της Α.Ε πρέπει να περιέχει διατάξεις: α) ..... Για τον Ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών». Καταστατικό στο οποίο δεν συμπεριλαμβάνονται τα παραπάνω, είναι παράνομο και δεν είναι δυνατό να τύχει διοικητικής εγκρίσεως. Παρ' όλα αυτά το καταστατικό δεν είναι ελεύθερο να ορίσει τον τρόπο διάθεσης των κερδών, αλλά μόνο ένα μέρος του, ο Νόμος για παράδειγμα επιβάλλει την κράτηση από τα καθαρά κέρδη ορισμένου ποσοστού για σχηματισμό αποθεματικού και από το υπόλοιπο κράτηση άλλου ποσοστού για καταβολή πρώτου μερίσματος.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>Σακέλλης. Εμμανουήλ, (2011), *Φορολογία και Διάθεση των κερδών (Α.Ε, Ε.Π.Ε, Ε.Ε, Τραπεζών, Κοινοπραξιών)*, Αθήνα, Εκδόσεις: ΒΡΥΚΟΥΣ

### 4.3. Κέρδη προς διανομή

#### 4.3.1. Κέρδη προς διανομή όταν η εταιρία τηρεί βιβλία σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π

Το λογιστικό κέρδος της χρήσης σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π, προσδιορίζεται από τα καταγεγραμμένα λογιστικά γεγονότα και τις λίγες σχετικές διαφορές μεταξύ των λογιστικών κανόνων που προβλέπει το Ε.Λ.Π και η εμπορική νομοθεσία. Όταν η Α.Ε τηρεί τα βιβλία της σύμφωνα με Ε.Λ.Π λαμβάνει υπόψη της και την εμπορική αλλά και την φορολογική νομοθεσία, αποτυπώνοντας τα λογιστικά γεγονότα σύμφωνα με τους κανόνες αυτούς. Επίσης, οι σχετικές διαφορές μεταξύ των λογιστικών κανόνων αποτελούν τις λεγόμενες «λογιστικές διαφορές», οι οποίες προσδιορίζονται στο τέλος της χρήσης και καταχωρούνται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. **Προσοχή** χρειάζεται διότι, δυνατή είναι η διάθεση μόνο των κερδών που προέρχονται από άλλες δραστηριότητες της επιχείρησης και από μεμονωμένες πράξεις όπως, πώληση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων. Δηλαδή, αντικείμενο διανομής είναι το συνολικό κέρδος της χρήσης.<sup>18,19,20</sup>

#### 4.3.2. Κέρδη προς διανομή όταν η εταιρία τηρεί βιβλία σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π

Με το άρθρο 138 του Ν.2190/1920 ορίζεται: « όπου στον νόμο ρυθμίζονται θέματα που συναρτώνται με λογιστικά μεγέθη ή αναφέρονται σε λογιστικά μεγέθη, τα μεγέθη αυτά είναι εκείνα που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις, που έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα υιοθετηθέντα από την Ευρωπαϊκή Ένωση Δ.Λ.Π, εφόσον η σύνταξη των οικονομικών

---

<sup>18</sup>ΚΝ 2190/1920, άρθρο 2

<sup>19</sup>ΚΝ 2190/1920, άρθρο 4

<sup>20</sup>ΚΝ 2190/1920, άρθρο 7β και 1β

καταστάσεων γίνεται, είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά, σύμφωνα με τα πρότυπα αυτά. Ως λογιστικά μεγέθη, ορίζονται τα νομισματικά ποσά που απεικονίζονται στις οικονομικές καταστάσεις ή υποσύνολα ή σύνολα των ποσών αυτών ». Το Δ.Σ της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχου εξέδωσε απόφαση σύμφωνα με την οποία στοιχειοθετούσε τις σημαντικότερες περιπτώσεις που αναγνωρίζονται ως λογιστικά κέρδη καταχωρημένα στα βιβλία, τα οποία όμως δεν πρέπει να χαρακτηρίζονται ως διανεμήσιμα. Αυτό συνέβη διότι, πολλά Δ.Λ.Π επιτρέπουν ή ακόμη κ επιβάλλουν την καταχώρηση στον λογαριασμό Αποτελεσμάτων Χρήσεως κέρδη τα οποία ουσιαστικά δεν έχουν πραγματοποιηθεί και αυτό γιατί δεν προέρχονται από ολοκληρωμένες συναλλακτικές πράξεις και το οποία προκύπτουν κυρίως από αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων.

Όπως γίνεται κατανοητό, λοιπόν, τα προαναφερόμενα κέρδη δεν είναι δυνατόν να διανεμηθούν στους μετόχους και στους υπόλοιπους δικαιούχους, και αυτό γιατί μια τέτοια διανομή όπως είναι φυσικό συνεπάγεται συρρίκνωση των διαθεσίμων της επιχείρησης, με σοβαρούς κινδύνους για το μέλλον.<sup>11</sup>

#### 4.4. Σειρά διάθεσης των κερδών της χρήσεως Α.Ε σύμφωνα με το Νόμο 2190/1920 και τα Ε.Λ.Π

Ο Νόμος 2190/1920 είναι που καθορίζει τη σειρά με την οποία διατίθενται τα κέρδη της χρήσεως. Η σειρά πρέπει να τηρείται πιστά διότι οι διατάξεις που την καθορίζουν είναι αναγκαστικής εφαρμογής.<sup>21,22</sup>

1. Κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων ( άρθρο 45α §1 και 44α §2 Κ.Ν.2190/1920).  
Όταν υπάρχει ακάλυπτη ζημία προηγούμενων χρήσεων, κανένα ποσό από τα κέρδη της χρήσεως δεν επιτρέπεται να διατίθεται για σχηματισμό αποθεματικών και να

---

<sup>11</sup> Σταματόπουλος, Δημήτριος, (2012), *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*, Αθήνα, Elforin: Φορολογικό Ινστιτούτο

<sup>21</sup>ΚΝ 2190/1920, άρθρο 44α, § 2

<sup>22</sup>ΚΝ 2190/1920, άρθρο 45

διανέμεται στους μετόχους, στα μέλη του Δ.Σ κλπ., γιατί παρ' όλο που προέκυψαν κέρδη στη συγκεκριμένη χρήση δεν υπάρχουν καθαρά κέρδη προς διάθεση, αφού τα καθαρά κέρδη προς διάθεση απορροφήθηκαν από τις ζημίες προηγούμενων χρήσεων.

2. Κράτηση για φόρο εισοδήματος ( άρθρο 45 §1 Κ.Ν.2190/1920). Υπολογίζεται επί του συνόλου των κερδών, διανεμόμενων και μη, αναμορφωμένων με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών και μειωμένων με τις ζημίες προηγούμενων χρήσεων, τα αφορολόγητα αποθεματικά κλπ.
3. Κράτηση για τακτικό αποθεματικό ( άρθρο 45 §2α Κ.Ν.2190/19290). Υπολογίζεται επί των καθαρών κερδών της χρήσης, ήτοι επί των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση από αυτά των ζημιών των προηγούμενων χρήσεων και του φόρου εισοδήματος.
4. Κράτηση για την διανομή στους μετόχους του πρώτου μερίσματος που προβλέπεται από το άρθρο 3 του Α.Ν.148/1967
5. Αποθεματικό για ίδιες μετοχές. Το αποθεματικό αυτό σχηματίζεται από κέρδη της κλειόμενης χρήσης αφού πρώτα αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος της χρήσεως και το απαιτούμενο ποσό για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και για την διανομή πρώτου μερίσματος και δεν επιτρέπεται να διανεμηθεί. ( άρθρο 16 §8 περ δ' όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 21 του Ν.3604/2007).
6. Διάθεση του υπολοίπου των καθαρών κερδών.
  - Πρόσθετο μέρισμα
  - Αμοιβές και ποσοστά Δ.Σ
  - Μέρισμα στο προσωπικό
  - Αποθεματικά ( φορολογημένα και αφορολόγητα)



#### 4.5. Σειρά διάθεσης των κερδών της χρήσεως Α.Ε σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π

Το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης (+) τα κέρδη προηγούμενων χρήσεων (+) τα διανεμήσιμα αποθεματικά ύστερα από απόφαση της Γ.Σ (-) τις ζημίες προηγούμενων χρήσεων (-) τα ποσά για το σχηματισμό αποθεματικών που επιβάλλονται από το νόμο ή το καταστατικό. Το ποσό αυτό που προκύπτει δεν μπορεί να το υπερβαίνει το ποσό που διανέμεται στους μετόχους.<sup>1</sup>

#### 4.6. Διάθεση αποτελεσμάτων με βάση τα Δ.Λ.Π

- Με βάση τα κέρδη των Δ.Λ.Π υπολογίζονται το τακτικό αποθεματικό, τα καταστατικά αποθεματικά, τα αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων και το υποχρεωτικό μέρισμα.
- Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται επί των φορολογητέων κερδών της χρήσεως και επί τυχόν διανεμόμενων επιπλέον κερδών των Δ.Λ.Π.
- Για τα μη διανεμόμενα επιπλέον κέρδη των Δ.Λ.Π υπολογίζεται αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος.
- Επειδή κατά τη χρήση που τα αφορολόγητα αποθεματικά σχηματίστηκαν ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως δεν επιβαρύνθηκε με ανάλογη δαπάνη φόρου εισοδήματος, για τα αφορολόγητα αποθεματικά δεν απεικονίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση κατά τη χρήση που αυτά σχηματίζονται. Η απεικόνιση του αναλογούντος φόρου επί των αφορολογητών αποθεματικών γίνεται κατά τη χρήση που λαμβάνεται απόφαση περί διανομής ή κεφαλαιοποιήσεως τους.<sup>1,12,23</sup>

---

<sup>1</sup>Σακέλλης. Εμμανουήλ, (2011), *Φορολογία και Διάθεση των κερδών (Α.Ε, Ε.Π.Ε, Ε.Ε, Τραπεζών, Κοινοπραξιών)*, Αθήνα, Εκδόσεις: ΒΡΥΚΟΥΣ

<sup>2</sup>Σακέλλης. Εμμανουήλ, (2011), *Φορολογία και Διάθεση των κερδών (Α.Ε, Ε.Π.Ε, Ε.Ε, Τραπεζών, Κοινοπραξιών)*, Αθήνα, Εκδόσεις: ΒΡΥΚΟΥΣ

<sup>12</sup>Ντζανάτος. Δημήτριος, (2008), *Δημιουργία των σημειώσεων των οικονομικών καταστάσεων και έλεγχος της πληρότητάς τους*, Αθήνα, Εκδόσεις: Καστανιώτη

<sup>23</sup>Αληφαντής. Γεώργιος, (2011), *Διανεμόμενα Κέρδη Α.Ε και Ε.Π.Ε*, Αθήνα, Εκδόσεις: Πάμισος

## **Κεφάλαιο 5: Κάλυψη ζημίας χρήσεως με κέρδη επόμενων χρήσεων**

### **5.1. Προϋποθέσεις για την αναγνώριση ζημίας χρήσεως προς μεταφορά και τον συμψηφισμό της με κέρδη επόμενων χρήσεων**

Σύμφωνα με το άρθρο 45 §1 του Ν. 2190/1920 πρέπει οπωσδήποτε να έχουν εξαλειφθεί οι ζημίες της παρούσης ή των προηγούμενων χρήσεων προκειμένου να γίνει η διανομή των κερδών στους μετόχους, στα μέλη του Δ.Σ και στους λοιπούς προβλεπόμενους από το καταστατικό δικαιούχους αλλά και να διατεθούν για σχηματισμό αποθεματικών. Η διαδικασία αυτή δικαιολογείται γιατί πολύ απλά μπορεί να έχουν προκύψει κέρδη στην παρούσα χρήση, δεν υπάρχουν όμως καθαρά κέρδη προς διάθεση, αφού τα κέρδη της χρήσεως απορρίφθηκαν από τις ζημίες προγενέστερων χρήσεων. Όπως ορίζει και το άρθρο 44 α §2 του Ν. 2190/1920, τα κέρδη της χρήσεως χρησιμοποιούνται για να καλυφθούν οι ζημίες προηγούμενων χρήσεων, μη επιτρέποντας την διάθεσή τους για διανομή στους μετόχους ή για αποθεματοποίηση. Σύμφωνα με το άρθρο 12 §1 του Ν. 453/2006 ορίζει τα εξής για την εφαρμογή του άρθρου 44 α §2 του Ν. 2190/1920 « 1. Για την εφαρμογή της §2 του άρθρου 44 α του Ν. 2190/1920 δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων, που προέρχονται από την πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.». Από την πλευρά της φορολογίας εισοδήματος, έχει υιοθετηθεί **η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων**, δηλαδή δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων των χρήσεων. Αυτό βεβαίως οδηγεί τον φορολογούμενο στο να χάσει κεφάλαια και να παραγράφονται δικαιώματά του.

Τα παραπάνω μειονεκτήματα οδήγησαν στην εφαρμογή της αρχής της αλληλεγγύης των χρήσεων από τις προηγμένες χώρες, σύμφωνα με την οποία η μεταφορά των ζημιών που προκύπτουν σε μια χρήση είναι επιτρεπτό να μεταφέρονται για έκπτωση στις επόμενες. Από πλευράς φορολογικής νομοθεσίας η προαναφερθείσα αρχή δεν εφαρμόζεται σε ότι αφορά τη ζημία με την οποία κλείνουν οι επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία. Το άρθρο 4 §3 του Ν. 2238/1994 ορίζει τα εξής: «.....Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του

εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη.»

Καταλήγουμε λοιπόν στο συμπέρασμα ότι προκειμένου να μεταφερθούν οι ζημίες στα επόμενα έτη θα πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες 7 προϋποθέσεις:<sup>1,23,11</sup> **Α)** Η ζημία να προέρχεται από Α.Ε της οποίας τα βιβλία τηρούνται επαρκώς και ακριβώς ( άρθρο 4 §3 του Ν.2238/1994). Εάν σε επόμενη χρονιά τα βιβλία κριθούν ανεπρκή ή ανακριβή τότε η Α.Ε δεν μπορεί να μεταφέρει τη ζημία. **Β)** Αναγνωρίζεται για συμψηφισμό μόνο η ζημία που προκύπτει από φορολογική αναμόρφωση δηλαδή η φορολογική ζημία. Η ζημία αυτή πιθανόν να είναι μικρότερη από τη λογιστική ζημία, γιατί ο λογιστής τις περισσότερες φορές απορρίπτει ορισμένα έξοδα. **Γ)** Η ζημία συμψηφίζεται υπό την προϋπόθεση ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα η δήλωση φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 61 §1 του Ν. 2238/1994, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9 §1 του Ν.3522/2006. **Δ)** Η ζημία προέρχεται από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις. **Ε)** Η ζημία προέρχεται από ημεδαπή επιχείρηση. **ΣΤ)** Οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία β' και γ' κατηγορίας μπορούν να συμψηφίσουν τη ζημία της χρήσης με τα κέρδη των πέντε επόμενων χρήσεων ή με τη χρήση αποθεματικών. **Ζ)** Δεν επιτρέπεται η μεταφορά της ζημίας στην

---

<sup>1</sup>Σακέλλης. Εμμανουήλ, (2011), *Φορολογία και Διάθεση των κερδών (Α.Ε, Ε.Π.Ε, Ε.Ε, Τραπεζών, Κοινοπραξιών)*, Αθήνα, Εκδόσεις: ΒΡΥΚΟΥΣ

<sup>23</sup>Αληφαντής. Γεώργιος, (2011), *Διανεμόμενα Κέρδη Α.Ε και Ε.Π.Ε*, Αθήνα, Εκδόσεις: Πάμισος

<sup>11</sup>Σταματόπουλος. Δημήτριος, (2012), *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*, Αθήνα, Elforin: Φορολογικό Ινστιτούτο

επόμενη χρήση αν αυτή έχει ζημιογόνο αποτέλεσμα. Δηλαδή η ζημία κάθε χρήσης προσμετράται χωριστά για κάθε χρήση.

## 5.2. Κάλυψη Ζημίας με διάθεση αποθεματικών

Σύμφωνα με το εμπορικό δίκαιο το τακτικό αποθεματικό προορίζεται για κάλυψη του χρεωστικού υπολοίπου του Λογαριασμού 'Αποτελέσματα Χρήσης'. Παρ' όλα αυτά η Γ.Σ μπορεί να αποφασίσει την απόσβεση πιθανής ζημίας είτε με τη χρήση ελεύθερου αποθεματικού, (= αποθεματικό που δεν έχει ειδικό προορισμό ή αποθεματικό που δεν προβλέπεται από το νόμο ή καταστατικό το οποίο σχηματίστηκε με απόφαση της τακτικής Γ.Σ), είτε με την επένδυση του αποκλειστικά για την κάλυψη απρόβλεπτων ζημιών ή φθοράς ή απαξίωσης συγκεκριμένων παγίων στοιχείων. Επομένως, σε περίπτωση καλύψεως ζημίας μπορεί να γίνει **1.** Με διάθεση φορολογημένου αποθεματικού (τακτικού ή έκτακτου), που έχει σχηματιστεί και φορολογηθεί σε προηγούμενες χρήσεις και σε αυτή την περίπτωση δεν έγκειται θέμα επιστροφής του φόρου εισοδήματος στην εταιρία από το Δημόσιο. **2.** Με διάθεση αφορολόγητου αποθεματικού το οποίο και αυτό με τη σειρά του υπόκειται σε φορολογία, αφού είτε ο λογαριασμός του αποθεματικού εξαφανίζεται και δεν διαφαίνεται στον ισολογισμό είτε εμφανίζεται με μειωμένο όμως το υπόλοιπο κατά το ποσό που διατέθηκε για την κάλυψη της ζημίας.

Το ερώτημα που τίθεται όμως σε αυτό το σημείο είναι εάν η εταιρία κάλυπτε τη ζημία μιας χρήσης με κέρδη επόμενων, θα είχε ή όχι το φορολογικό της πλεονέκτημα που θα είχε αν την κάλυπτε με φορολογημένο ή αφορολόγητο αποθεματικό; Μια άποψη που εκφράζουν στελέχη του Υπουργείου Οικονομικών είναι ότι ναι η εταιρία χάνει το φορολογικό της πλεονέκτημα καλύπτοντας ζημία με κέρδη επόμενων χρήσεων, αφού η καλυπτόμενη ζημία δεν εμφανίζεται στον Ισολογισμό. Υπάρχουν όμως και διάφορες απόψεις που υποστηρίζουν τα εξής: **Α)** Όταν χρησιμοποιείται τακτικό ή έκτακτο φορολογημένο αποθεματικό για κάλυψη της ζημίας, τότε δεν υπάρχει φορολογικό βάρος. Η Α.Ε καλύπτει ζημία με αποθεματικό εφαρμόζοντας το Ν.2190/1920, κατά το νόμο εξακούσθαι να έχει ακόμη ζημία την οποία μπορεί να μεταφέρει στα επόμενα πέντε χρόνια, ότι δηλαδή μπορεί να πράξει και μια εταιρία η οποία δεν χρησιμοποίησε αποθεματικά για κάλυψη της ζημίας. Επίσης, σύμφωνα με το άρθρο 4 §3 του ν. 2238/1992, δεν επιστρέφεται ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε κατά το σχηματισμό των παραπάνω αποθεματικών άρα η Α.Ε δεν χάνει το φορολογικό της πλεονέκτημα. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει στη δήλωση του Φόρου Εισοδήματος της εταιρίας της επόμενης από την κάλυψη της

ζημίας χρήσης, με τον παραπάνω τρόπο, να εκπεστεί το ποσό της καλυφθείσας ζημίας από τα φορολογητέα κέρδη αυτής, την επόμενη χρήση. **Β)** Όταν χρησιμοποιείται αφορολόγητο αποθεματικό για κάλυψη της ζημίας, πρέπει να δεχτούμε ότι η επιχείρηση έχει το δικαίωμα να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη των επόμενων πέντε χρήσεων, τις ζημίες που αποσβέστηκαν με τη διάθεση τέτοιων αποθεματικών. Όλοι οι αναπτυξιακοί νόμοι οι οποίοι εοιτρεύουν τον σχηματισμό αφορολόγητων αποθεματικών, θέτουν σαν προϋπόθεση για τη διατήρησή τους, την εμφάνισή τους στον Ισολογισμό και μάλιστα με ειδικούς λογαριασμούς. Με την κάλυψη της ζημίας με αφορολόγητα αποθεματικά, αυτά παύουν να εμφανίζονται στον Ισολογισμό όταν διατίθεται ολόκληρο το ποσό για κάλυψη της ζημίας είτε μερικώς, κατά το ποσό της ζημίας που αποσβέστηκε.

Έτσι, παύει να συντρέχει η βασική προϋπόθεση των αναπτυξιακών νόμων που θέλουν να εμφανίζονται τα αφορολόγητα αποθεματικά στον Ισολογισμό, και συνεπώς το ποσό των αφορολόγητων αποθεματικών που έχει διατεθεί για κάλυψη της ζημίας πρέπει να φορολογηθεί στο όνομα της εταιρίας, η οποία πρέπει να καταβάλει τον αντίστοιχο φόρο εισοδήματος. Με την φορολόγηση όμως των αποθεματικών αυτών επιστρέφουμε στην προηγούμενη περίπτωση.<sup>1,23</sup>

### 5.3. Η ζημία χρήσεως ως φορολογικό πλεονέκτημα αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης

Η επιχείρηση με την πραγματοποίηση της ζημίας αποκτά ένα ενδεχόμενο δικαίωμα μείωσης του φόρου εισοδήματος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη των πέντε επόμενων χρήσεων, κατά το ποσό του φόρου που αναλογεί στις φορολογικά αναγνωρισμένες ζημίες εις νέο. Αυτό προκύπτει από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία στη Χώρα μας, η οποία ορίζει ακριβώς ότι προαναφέρθηκε, ότι οι πραγματοποιούμενες ζημίες της επιχείρησης σε μια χρήση μεταφέρονται στα επόμενα πέντε χρόνια για συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη που η εταιρία θα πραγματοποιήσει.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup>Σακέλλης. Εμμανουήλ, (2011), *Φορολογία και Διάθεση των κερδών (Α.Ε, Ε.Π.Ε, Ε.Ε, Τραπεζών, Κοινοπραξιών)*, Αθήνα, Εκδόσεις: ΒΡΥΚΟΥΣ

<sup>23</sup>Αληφαντής. Γεώργιος, (2011), *Διανεμόμενα Κέρδη Α.Ε και Ε.Π.Ε*, Αθήνα, Εκδόσεις: Πάμισος

Σε αυτό το σημείο, λοιπόν, δημιουργείται το ερώτημα σε ποιά χρήση η εταιρία πρέπει να απεικονίσει στα βιβλία της το φορολογικό πλεονέκτημα που διαφαίνεται ως πιθανό από την πραγματοποίηση της ζημίας. Για το θέμα αυτό υπάρχουν δυο ακραίες απόψεις. Η μια αναφέρεται στο φορολογικό πλεονέκτημα που γεννάται από την πραγματοποίηση της ζημίας που δεν πρέπει να απεικονίζεται λογιστικά μέχρι τη στιγμή που σε επόμενη χρήση ή χρήσεις υλοποιηθεί το πλεονέκτημα αυτό. Επειδή δηλαδή το πλεονέκτημα της μείωσης της φορολογίας εισοδήματος τελεί υπό την αναβλητική αίρεση της πραγματοποίησης στα πέντε προσεχή έτη φορολογικών κερδών, ηρτημένης της αίρεσης το πλεονέκτημα αυτό δεν πρέπει να απεικονίζεται στα βιβλία. Η απεικόνιση αυτού πρέπει να γίνεται στη χρήση που πληρούται η αίρεση, οπότε το πλεονέκτημα μετατρέπεται σε δικαίωμα συμψηφισμού της ζημίας με φορολογητέα κέρδη.

Στην άλλη άποψη υποστηρίζεται η δημιουργία φορολογικού πλεονεκτήματος με την πραγματοποίηση ζημίας και ότι πρέπει να απεικονίζεται στα βιβλία στις χρήσεις που πραγματοποιούνται οι ζημίες, δηλαδή στις χρήσεις που γεννάται το υπό αίρεση φορολογικό πλεονέκτημα, εκτός αν υπάρχουν ειδικοί λόγοι που καθιστούν αμφίβολη την πραγματοποίηση του φορολογικού αυτού πλεονεκτήματος.<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> Αληφαντής. Γεώργιος, (2011), Διανεμόμενα Κέρδη Α.Ε και Ε.Π.Ε, Αθήνα, Εκδόσεις: Πάμισος

## **Κεφάλαιο 6: Κράτηση για φόρο εισοδήματος της Α.Ε**

### **6.1. Διάκριση των εισοδημάτων και φορολογική αντιμετώπιση των Νομικών προσώπων**

Η φορολογική διάκριση των εισοδημάτων σύμφωνα με τη φορολογία εισοδήματος είναι η εξής:<sup>1</sup>

- *Εισόδημα υποκείμενο σε πλήρη φορολόγηση από το οποίο δεν παρακρατείται φόρος εισοδήματος.* Συγκεκριμένα, ισχύει ότι για Ισολογισμούς που έκλεισαν έως και 31/12/2010 το σύνολο των καθαρών κερδών μιας Α.Ε φορολογείται σε επίπεδο του νομικού προσώπου με συντελεστή 24%, ενώ για τις χρήσεις από 1/1/2011 και μετά, ο συντελεστής είναι 20%. Τα διανεμόμενα κέρδη των εταιριών φορολογούνται σε επίπεδο μετοχών και λοιπών δικαιούχων και μάλιστα η διανέμουσα τα κέρδη εταιρία παρακρατεί, για τα διανεμόμενα εντός του 2011, φόρο με συντελεστή 21% και για τα διανεμόμενα από 1/1/2012 και μετά φόρο με συντελεστή 25%. Παραδείγματα εισοδημάτων που ανήκουν σε αυτή την κατηγορία είναι τα έσοδα από πωλήσεις αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών προς πελάτες της επιχείρησης.
- *Εισόδημα υποκείμενο σε παρακράτηση φόρου που φορολογείται πλήρως στη χρήση που πραγματοποιείται.* Η φορολογική υποχρέωση ενός δικαιούχου δεν εξαντλείται με τον παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος. Ο οφειλόμενος από την επιχείρηση φόρος εισοδήματος ουσιαστικά συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος που παρακρατείται από το εισόδημα. Το εισόδημα αυτό περιλαμβάνεται στο ακέραιο, στο φορολογητέο εισόδημα του δικαιούχου στη χρήση που το απέκτησε και μάλιστα φορολογείται με τον κανονικό συντελεστή φορολογίας. Έτσι, λοιπόν, από τον φόρο που προκύπτει αφαιρείται ο παρακρατηθείς φόρος. Άξιο αναφοράς είναι το ότι ο παρακρατούμενος φόρος αφαιρείται κατά τον υπολογισμό του ποσού της προκαταβολής για φόρο εισοδήματος που καταβάλλει

---

<sup>1</sup>Σακέλλης, Εμμανουήλ, (2011), *Φορολογία και Διάθεση των κερδών (Α.Ε, Ε.Π.Ε, Ε.Ε, Τραπεζών, Κοινοπραξιών)*, Αθήνα, Εκδόσεις: ΒΡΥΚΟΥΣ

η εταιρία έναντι του φόρου εισοδήματος της διανυόμενης χρήσης. Στην κατηγορία αυτών των εισοδημάτων σύμφωνα με τον Νόμο 2238/1994, ανήκουν:

- Οι τόκοι των δανείων και των ομολογιακών δανείων που χορήγησε η τράπεζα, από τους οποίους παρακρατείται φόρος 20%. (άρθρο 54)
  - Τα ποσά που καταβάλλει το Δημόσιο για προμήθειες αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών. (άρθρο 55)
  - Οι αμοιβές των ελευθέρων επαγγελματιών οι οποίες υπερβαίνουν τα 300 ευρώ. Από αυτές παρακρατείται φόρος 20% στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών. (άρθρο 58)
  - Οι τόκοι των καταθέσεων στις τράπεζες για τα νομικά πρόσωπα των άρθρων 101 και 105 §1 του ΚΦΕ και του άρθρου 12.
- *Εισόδημα αφορολόγητο.* Σύμφωνα με το άρθρο 101 §1 του Ν.2238/1994, το εισόδημα παραμένει αφορολόγητο σε επίπεδο νομικού προσώπου με την προϋπόθεση να εμφανίζεται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού στην Καθαρή Θέση της εταιρίας. Αν τυχόν το εισόδημα αυτό διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί υπόκειται σε φορολογία τόσο σε επίπεδο του νομικού προσώπου όσο και σε επίπεδο του δικαιούχου μετόχου. Ειδικές περιπτώσεις αποτελούν: **1.** Αν στα καθαρά κέρδη της Α.Ε συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, σύμφωνα με το άρθρο 106 §2 του Ν.2238/1994, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου προστίθενται σε αυτά μέρος των αφορολόγητων κερδών που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, ύστερα από την αναγωγή του εξευρισκόμενου αυτού ποσού σε μικό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρο.**2.** Αν στα καθαρά κέρδη της Α.Ε συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο και κέρδη από συμμετοχές σε άλλες εταιρίες και ταυτόχρονα λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, σύμφωνα με τον άρθρο 106 §1β του Ν.2238/1994, προκειμένου να προσδιοριστούν τα διανεμόμενα κέρδη που αντιστοιχούν στα εισοδήματα αυτά, λαμβάνονται συνολικά τα καθαρά κέρδη του Ισολογισμού. Χάνεται το πλεονέκτημα αναστολής της φορολογίας των εισοδημάτων μιας εταιρίας σε περίπτωση που στη χρήση που πραγματοποιούνται τα αφορολόγητα έσοδα υπάρχει ζημία ή τα κέρδη που προέκυψαν δεν είναι επαρκή για σχηματισμό ενός τέτοιου αποθεματικού.



- Μερίσματα από μετοχές Α.Ε και κέρδη από συμμετοχές σε άλλες εταιρίες.* Τα κέρδη της κατηγορίας αυτής διανεμόμενα και μη διανεμόμενα από τη μέτοχο ή συμμετέχουσα εταιρία δεν επιβάλλονται σε περαιτέρω φορολόγηση, αφού τα εισοδήματα αυτά έχουν φορολογηθεί πλήρως τόσο σε επίπεδο εταιρίας που τα διένειμε, όσο και σε επίπεδο της μετόχου εταιρίας που τα εισέπραξε με παρακράτηση φόρου κατά τη διανομή των κερδών. Σύμφωνα με το άρθρο 54 §1 του ΚΦΕ και με σχετικά με μερίσματα και κέρδη από Α.Ε και κέρδη από συγγενείς εταιρίες που εδρεύουν σε χώρες της Ε.Ε, δεν υφίσταται παρακράτηση φόρου σε μερίσματα που καταβάλει η θυγατρική εταιρία στην μητρική της εταιρία άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε. Όσον αφορά τα έσοδα της Α.Ε από τη συμμετοχή της σε προσωπικές εταιρίες (Ο.Ε ή Ε.Ε), αυτά καταχωρούνται στους λογαριασμούς 76.00 και 76.01 και συγκεκριμένα καταχωρείται το καθαρό ποσό που λαμβάνουν. Η φορολογική υποχρέωση της εταιρίας καθώς και του νομικού προσώπου εξαντλείται δηλαδή στη συνέχεια δεν υποβάλλονται σε κανένα φόρο εισοδήματος εφόσον τα κέρδη αυτά φορολογούνται με ποσοστό 25%.
- Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο.* Όταν τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο ή σε αλλοδαπό Χρηματιστήριο που έχουν αποκτηθεί μέχρι τις 31/12/2011 και οι οποίες πωλήθηκαν σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησής τους και τα οποία προκύπτουν από βιβλία Γ' κατηγορίας και αποκτώνται από ατομικές επιχειρήσεις ή υπόχρεους που αναφέρονται στην §4 του άρθρου 2, απαλλάσσονται από τον φόρο. Η απαλλαγή αυτή προϋποθέτει ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με προορισμό τον συμψηφισμό ζημιών που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από την πώληση μετοχών εισηγμένων ή όχι στο χρηματιστήριο. Σε περίπτωση διανομής ή διάλυσης της επιχείρησης, τα κέρδη αυτά φορολογούνται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

- *Εισόδημα της ημεδαπής εταιρίας που κτάται στην αλλοδαπή.* Αν η εταιρία διατηρεί υποκατάστημα στην αλλοδαπή, τα δεδομένα του οποίου ενσωματώνονται στα βιβλία της, το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή από το υποκατάστημα, εκπίπτει σύμφωνα με ο άρθρο 109 §4 περ. γ' του ΚΦΕ, από το συνολικό φόρο εισοδήματος που προκύπτει από τη δήλωση για την χρήση εντός της οποίας καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Το ποσό εκπίπτει με βάση τη δήλωση του οικείου οικονομικού έτους, δηλαδή της χρήσεως εντός της οποίας προέκυψε το κέρδος από την αλλοδαπή, όταν ο φόρος καταβληθεί μέσα στην προθεσμία υποβολής της δήλωσης. Σε περίπτωση που η εταιρία έχει ζημία στην χρήση που πρόκειται να γίνει ο συμψηφισμός, ο φόρος που έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή δεν μπορεί ούτε να συμψηφιστεί από μελλοντικές διαφορές φορολογικού ελέγχου αλλά ούτε και να επιστραφεί. Ακόμη μερίσματα που αποκτά η ημεδαπή εταιρία από εταιρίες που εδρεύουν στην Ε.Ε, δεν φορολογούνται.

## 6.2. Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος της χρήσης Α.Ε που εφαρμόζει τα Ε.Λ.Π

### 6.2.1. Έννοια των λογιστικών κερδών και φορολογητέου εισοδήματος

Το φορολογητέο εισόδημα προκύπτει από την ίδια εξίσωση που προσδιορίζονται και τα κέρδη ή ζημίες της χρήσεως, και είναι η διαφορά λογιστικών εσόδων και εξόδων. Παρ' όλα αυτά η διαφορά τους έγκειται στον τρόπο που προσδιορίζονται αυτά τα δυο μεγέθη. Τα λογιστικά αποτελέσματα, η διαφορά δηλαδή εσόδων- εξόδων προσδιορίζεται με βάση τις αρχές και τους κανόνες της λογιστικής του ιστορικού κόστους που υιοθετούνται από τα Ε.Λ.Π, σε αντίθεση με το φορολογητέο εισόδημα το οποίο μπορεί να προσδιορίζεται από την ίδια εξίσωση η διαφορά όμως αυτών των δυο μεγεθών προσδιορίζεται με βάση τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις. Επομένως, λόγω της διαφοράς φορολογικών και εμπορικών διατάξεων, προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα και να υποβληθεί από την Α.Ε η φορολογική της δήλωση, πρέπει αρχικά να προσδιοριστούν οι διαφορές μεταξύ λογιστικών εξόδων και φορολογικά εκπιπτόμενων εξόδων, οι οποίες είναι γνωστές και ως «λογιστικές διαφορές», οι οποίες και προστίθενται ή αφαιρούνται

από τα λογιστικά έσοδα ή έξοδα, προκειμένου τα λογιστικά αυτά μεγέθη να μετατραπούν σε φορολογικά μεγέθη. Άρα, το φορολογητέο εισόδημα προκύπτει από την παρακάτω εξίσωση:<sup>1</sup>

$$\text{Φορολογητέο εισόδημα} = \text{Λογιστικά έσοδα (+) ή (-) λογιστικές διαφορές} - \text{Λογιστικά έξοδα (+) ή (-) λογιστικές διαφορές}$$

### 6.2.2. Έννοια των ακαθάριστων Εσόδων

Σύμφωνα με το άρθρο 105 §1 του Ν.228/1994: «Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της §1 του άρθρου 101 λαμβάνονται: **1.** Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί. **2.** Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 §1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 και παράγραφοι 1, 2, 3, 4, 30, 37, 40, 41 καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της §3 του άρθρου 48 ».<sup>24</sup>

### 6.2.3. Έννοια των εκπιπόμενων δαπανών

Σύμφωνα με το άρθρο 105 §2 και §6 του Ν.228/1994:<sup>11,25</sup>

« **2:** Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31. Τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζομένου σε Α.Ε και συνδεδεμένου με διοικητικό σύμβουλο της εταιρίας αυτής με συγγενικό δεσμό εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι και τον τέταρτο βαθμό εκπίπτουν μόνον εφόσον καταβλήθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης στο Ι.Κ.Α ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς.

---

<sup>1</sup>Σακέλλης. Εμμανουήλ, (2011), *Φορολογία και Διάθεση των κερδών (Α.Ε, Ε.Π.Ε, Ε.Ε, Τραπεζών, Κοινοπραξιών)*, Αθήνα, Εκδόσεις: ΒΡΥΚΟΥΣ

<sup>24</sup> Άρθρο 105, του Ν. 228/1994

<sup>11</sup> Σταματόπουλος. Δημήτριος, (2012), *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*, Αθήνα, Elforin: Φορολογικό Ινστιτούτο

<sup>25</sup> Άρθρο 105 § 2 και § 6, Ν.228/1994

**6:** Πλέον των αναφερόμενων στις προηγούμενες παραγράφους δαπανών, από τα ακαθάριστα έσοδα των ημεδαπών Α.Ε εκπίπτουν και οι ακόλουθες:

**α)** Τα ποσά που καταβάλλει η ημεδαπή Α.Ε για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων αυτής, καθώς και οι τόκοι που καταβάλλει στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων της, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.

**β)** Οι τόκοι που καταβάλλει η ημεδαπή Α.Ε στους κατόχους προνομιούχων μετοχών αυτής, εφόσον οι τόκοι δεν προέρχονται από τα κέρδη της.

**γ)** Οι αμοιβές και αποζημιώσεις μελών του διοικητικού συμβουλίου που βαρύνουν την ίδια την Α.Ε, σύμφωνα με τις διατάξεις της §2 του άρθρου 24 του Κ.Ν 2190/1920».

Παρουσίαση των ακαθαρίστων εσόδων και των εκπιπτόμενων δαπανών με τους αντίστοιχους λογαριασμούς των Ε.Λ.Π.:

**ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ (σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 §1-3,30,37, 20, 21,22,40,41,37,24,25)**

1. Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί → λογαριασμοί 70-72, 74, 81-84
2. Οι αμοιβές από την παροχή υπηρεσιών → λογαριασμοί 73, 75,74, 81-84
3. Το εισόδημα από ακίνητα → λογαριασμός 74.04
4. Το εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις → λογαριασμοί 70-72, 74
5. Το εισόδημα από αλλοδαπές επιχειρήσεις → λογαριασμός 76
6. Το εισόδημα από κινητές αξίες → λογαριασμός 76

**ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ**

1. Οι δαπάνες που κατονομάζονται στο άρθρο 31 και στις εκδοθείσες σχετικές εγκυκλίους του Υπ. Οικονομικών
2. Τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζομένου σε Α.Ε και συνδεόμενου με διοικητικό σύμβουλο της εταιρίας με συγγενικό δεσμό μέχρι και τέταρτο βαθμό → λογαριασμός 60
3. Τα ποσά που καταβάλλει η ημεδαπή Α.Ε στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων αυτής.
4. Οι τόκοι που καταβάλλει η ημεδαπή Α.Ε στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων αυτής, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από κέρδη της
5. Οι τόκοι που καταβάλλει η ημεδαπή Α.Ε στους κατόχους προνομιούχων μετοχών αυτής, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της
6. Οι αμοιβές και αποζημιώσεις μελών Δ.Σ που βαρύνουν την ίδια την Α.Ε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 §2 του Ν. 2190/1920

### 6.3. Εξεύρεση του φόρου του φορολογητέου εισοδήματος με βάση τα τηρούμενα βιβλία

Όπως ορίσαμε παραπάνω το φορολογητέο εισόδημα είναι το κέρδος της χρήσεως που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος.<sup>11</sup>

Επομένως, θα πρέπει να προσδιορίζεται στο ίδιο ύψος, ανεξάρτητα του τρόπου που τηρούνται τα βιβλία της επιχείρησης, με βάση τα Ε.Λ.Π ή τα Δ.Λ.Π. Προκειμένου λοιπόν, να βρεθεί το φορολογητέο εισόδημα με βάση τα τηρούμενα βιβλία το άρθρο 16 §2 του Ν.301/2004 «Για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των εταιριών που είτε υποχρεωτικά, είτε προαιρετικά εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση, όπως προβλέπεται από τον Κανονισμό (ΕΚ) αριθμός.1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης της 19<sup>ης</sup> Ιουλίου 2002, που δημοσιεύθηκε στην επίσημη Εφημερίδα των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και των Κανονισμών που εκδίδονται από την Επιτροπή κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων 3 και 6 του κανονισμού αυτού εφαρμόζονται τα εξής: **1)** Στην περίπτωση των εταιριών που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, τα κέρδη (ή οι ζημίες) της εταιρίας προκύπτουν αποκλειστικά από τα τηρούμενα βιβλία με βάση τους ισχύοντες κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας. Τα κέρδη (ή οι ζημίες) της εταιρίας που προκύπτουν από τις Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π δεν λαμβάνονται υπόψη για τους σκοπούς φορολογίας. **2)** Στην περίπτωση των εταιριών που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τα ΔΛΠ που υιοθετούνται από την ευρωπαϊκή Ένωση, τα κέρδη (ή οι ζημίες) της εταιρίας προκύπτουν αποκλειστικά από τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης της §7 του άρθρου 7 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. ».<sup>26</sup>

---

<sup>11</sup> Σταματόπουλος, Δημήτριος, (2012), *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*, Αθήνα, Elforin: Φορολογικό Ινστιτούτο

<sup>26</sup> Άρθρο 16 §2 του Ν.301/2004

#### 6.4. Πίνακας Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης επιχείρησης που τηρεί βιβλία σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π

Σύμφωνα με το άρθρο 12 §1 του Ν.3301/2004, οι παράγραφοι 6 και 7 του άρθρου 7 αντικαθίστανται ως εξής:<sup>1,27</sup>

**«6:** Ο επιτηδευματίας που συντάσσει τις Ετήσιες Οικονομικές του Καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π τηρεί τα λογιστικά του βιβλία ή με βάση τις αρχές και του κανόνες των Δ.Λ.Π ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

**7:** Ο επιτηδευματίας που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π υποχρεούται:

**α)** να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής- Φορολογικής Βάσης. Στον Πίνακα αυτόν καταχωρούνται σε χωριστές στήλες για κάθε πρωτοβάθμιο διαφοροποιημένο λογαριασμό σε χρέωση ή πίστωση **i)** Η αξία όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία, **ii)** Η αξία όπως προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, **iii)** Η διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής βάσης. **β)** να τηρεί ιδιαίτερο φορολογικό μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρίας και χρησιμοποιείται ως βάση του ποσοτικού προσδιορισμού των αναγκαίων καταχωρήσεων στον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής- Φορολογικής Βάσης και στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων, στον βαθμό που κατά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π προκύπτουν διαφορές στην αποτίμηση παγίων περιουσιακών στοιχείων είτε λόγω της διαφοροποίησης της προ των αποσβέσεων αξίας του είτε λόγω της διαφοροποίησης των συσσωρευμένων αποσβέσεων. **γ)** να συντάσσει Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών, των οποίων τα δεδομένα προκύπτουν από λογαριασμούς που τηρούνται με την διπλογραφική μέθοδο.».

---

<sup>1</sup>Σακέλλης. Εμμανουήλ, (2011), *Φορολογία και Διάθεση των κερδών (Α.Ε, Ε.Π.Ε, Ε.Ε, Τραπεζών, Κοινοπραξιών)*, Αθήνα, Εκδόσεις: ΒΡΥΚΟΥΣ

<sup>27</sup>Άρθρο 12 §1 του Ν.3301/2004

### 6.5. Φορολογία των διανεμόμενων λογιστικών κερδών που προκύπτουν με βάση τα Δ.Λ.Π, όταν αυτά υπερβαίνουν τα λογιστικά κέρδη που προκύπτουν με βάση τα Ε.Λ.Π

Μια οικονομική μονάδα είτε τηρεί τα βιβλία της με βάση τα Δ.Λ.Π είτε με βάση τα Ε.Λ.Π, επιβαρύνεται διαχρονικά φορολογικά το ίδιο. Και αυτό ισχύει διότι, το φορολογητέο εισόδημα και ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος προσδιορίζονται με βάση τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, ανεξάρτητα ποια λογιστικά πρότυπα εφαρμόζει η επιχείρηση. Μόνο τα λογιστικά κέρδη της χρήσης προσδιορίζονται με βάση τα Ε.Λ.Π ή τα Δ.Λ.Π. Το άρθρο 99 §1 ορίζει ότι «επί ημεδαπών Α.Ε, οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, αντικείμενο φόρου είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή κέρδη, μετά την αναγωγή αυτών σε μικό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν ανάλογη εφαρμογή και σε οποιαδήποτε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος. ».<sup>28</sup>

### 6.6. Ανάλυση των Δ.Λ.Π 12

Στόχος του συγκεκριμένου Προτύπου είναι ο καθορισμός του λογιστικού χειρισμού των φόρων εισοδήματος. Η σημαντικότερη καινοτομία που εισάγει το Δ.Λ.Π 12 στην Ελληνική λογιστική πρακτική είναι η αναβαλλόμενη φορολογία. Η φορολογία γενικά σχετίζεται σχεδόν με όλες τις συναλλαγές μιας επιχείρησης, για αυτό άλλωστε και το Δ.Λ.Π 12 σχετίζεται με μια σειρά από άλλα Πρότυπα που αφορούν συγκεκριμένους τομείς λόγου χάρη συγχωνεύσεις, ενοποιήσεις κλπ.

Γενικά οι φόροι εισοδήματος επιδρούν στα Αποτελέσματα της Χρήσης εκτός από περιπτώσεις που στοιχεία όπως οι διαφορές αναπροσαρμογής παγίων και οι αναστροφές αυτών των παγίων, μεταφέρονται κατ ευθείαν στην Καθαρή Θέση.

Στην Ελλάδα, οι φόροι εισοδήματος πάντοτε εμφανίζονταν στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων και εμφανίζονταν στο αφαιρετικό στοιχείο της Καθαρής Θέσης. Με βάση τα Δ.Λ.Π και πιο συγκεκριμένα του Δ.Λ.Π 12, οι φόροι είτε είναι έξοδο είτε στοιχείο της Καθαρής

---

<sup>28</sup> Άρθρο 99 § 1

Θέσης. Αυτό ισχύει για τους αναβαλλόμενους φόρους και για τον τρέχοντα φόρο της χρήσης. Άρα, εάν πληρώσουμε υπεραξία λόγω αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π 12 το ποσό αυτής της υπεραξίας θα το εμφανίσουμε στη χρέωση της Καθαρής Θέσης και δεν θα το εμφανίζουμε στα Αποτελέσματα Χρήσης. Όταν γίνεται χρήση των Ε.Λ.Π, την υπεραξία την εμφανίζουμε χωριστά στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων δηλαδή, σαν στοιχείο αφαιρετικό της Καθαρής Θέσης. Αν κάνουμε μια πρόβλεψη στους πελάτες ή αντιστρέψουμε μια πρόβλεψη ή οποιαδήποτε άλλη ενέργεια η οποία δεν σχετίζεται άμεσα με την Καθαρή Θέση, τότε ο φόρος εισοδήματος είναι έσοδο ή έξοδο. Σε αυτή την περίπτωση εμφανίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης με τα αποτελέσματα προ φόρων και διαμορφώνει μαζί με αυτά, τα αποτελέσματα μετά τους φόρους.

Αν με βάση, λοιπόν, τα Ε.Λ.Π λογίσω ένα έσοδο το οποίο δεν θα φορολογηθεί στην χρήση αλλά σε μια μελλοντική, τότε θα εμφανίσω μεγαλύτερο κέρδος από το κέρδος που θα φορολογηθεί στην πραγματικότητα, δηλαδή από το φορολογητέο κέρδος.

Επόμενος, τα έσοδα θα εμφανίζονται βελτιωμένα, που σημαίνει ότι ή θα έχει αυξηθεί ένα στοιχείο του ενεργητικού κατά ένα ποσό ή θα έχει μειωθεί ένα στοιχείο του παθητικού κατά το ίδιο ποσό. Με την εμφάνιση όμως του παραπάνω κέρδους, η εταιρία δεν παρουσιάζει την αληθινή εικόνα, γιατί όταν φορολογηθεί αυτό το έσοδο η εταιρία θα πρέπει να καταβάλει στο δημόσιο φόρο. Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π, ο φόρος και η υποχρέωση για φόρο, πρέπει να λογιστεί στη χρήση που λογίζεται το έσοδο. Με αυτόν τον τρόπο, θα χρεώσει έξοδα για φόρους και θα πιστώσει αντίστοιχα υποχρέωση για αναβαλλόμενους φόρους. Τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να τις παρακολουθούμε διαχρονικά διότι οι αναβαλλόμενοι φόροι συνδέονται με κάποιους λογαριασμούς του ενεργητικού. Για το λόγο αυτό, πρέπει να έχουμε ανάλογη εφαρμογή που θα συνδέει τα κονδύλια αυτών των απαιτήσεων, με τα αντίστοιχα στοιχεία του ενεργητικού ή του παθητικού με τα οποία συνδέονται, αλλά και τον χρόνο που δημιουργήθηκαν οι αναβαλλόμενοι φόροι καθώς και τους συντελεστές που θα χρησιμοποιήσουμε για τον υπολογισμό τους, αφού για κάθε μεταβολή των συντελεστών μεταβάλλονται και τα ποσά των αναβαλλόμενων φόρων. Ένα άλλο στοιχείο το οποίο εισάγει το Δ.Λ.Π 12 είναι μια διαφορετική αντιμετώπιση των ζημιών. Στο συγκεκριμένο θέμα η προσέγγιση των Ε.Λ.Π ήταν σύμφωνη με την αρχή της συντηρητικότητας και δεν λογιζόταν πιθανό έσοδο για φόρους από μελλοντικό συμψηφισμό επειδή δεν είναι σιγούρο ότι αυτό θα γίνει. Με τον τρόπο



αυτό όμως παραβιαζόταν η αυτοτέλεια των χρήσεων, ενώ αντίθετα με τα Δ.Λ.Π μπορεί να τηρείται η τελευταία προαναφερθείσα αρχή αλλά πρόκειται για αποτελέσματα εκτίμησης για το αν θα υπάρξουν μελλοντικά κέρδη και οι πιθανότητες είναι μεγάλες η εκτίμηση αυτή να είναι λανθασμένη. Επομένως, αν για παράδειγμα οι ζημίες είναι λογιστικά και φορολογικά ίδιες και ίσες με 3000 ευρώ τότε σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π 12 η πιθανότητα για συμψηφισμό μελλοντικά των ζημιών αυτών είναι μεγάλη και έτσι προβλέπεται να γίνει: η εταιρία θα εμφανίσει 1750 ευρώ και θα εμφανίσει έσοδο από φόρους 1250 ευρώ, με μια χρέωση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων για το ίδιο ποσό. Έτσι, το αποτέλεσμα της συγκεκριμένης χρήσης θα είναι αυτό που αφορά τη χρήση και το αποτέλεσμα της επόμενης χρήσης που θα γίνει ο συμψηφισμός των ζημιών, θα είναι πάλι αυτό που αφορά την επόμενη χρήση.

Αντίθετα, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π θα εμφάνιζε στον Ισολογισμό το ποσό των τριών χιλιάδων ευρώ, και στη φορολογική δήλωση θα εμφάνιζε αυτές τις ζημίες, τις οποίες θα είχε το δικαίωμα να τις εκπέσει τις επόμενες χρήσεις με βάση τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Ένα θέμα που επίσης σχετίζεται με τα Δ.Λ.Π 12 είναι οι διαφορές του φορολογικού ελέγχου και οι λογιστικές διαφορές. Ένας φορολογικός έλεγχος μπορεί να αναμορφώσει τις λογιστικές διαφορές. Τις διαφορές αυτές, με βάση τα Δ.Λ.Π 12, τις εμφανίζουμε και λογιστικά και τις γνωστοποιούμε μέσω των σημειώσεων. Πλήθος γνωστοποιήσεων πρέπει να γίνονται αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος, καθορίζει το Δ.Λ.Π 12. Είναι πολλές περισσότερες γνωστοποιήσεις από τις οποίες πληροφορίες προβλέπονταν από τα Ε.Λ.Π και ιδιαίτερα το Ν. 2190/1920. Αν οι οικονομικές καταστάσεις αφορούν αμιγώς Ελληνικές επιχειρήσεις, οι πληροφορίες αυτές συγκεντρώνονται από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αποτελώντας απαραίτητο υλικό για τις γνωστοποιήσεις του Δ.Λ.Π 12. Αν αφορούν ομίλους που οι επιχειρήσεις τους βρίσκονται ανά τον κόσμο, είναι πολύ δύσκολο να συγκεντρωθούν πληροφορίες, αν μάλιστα οι εταιρίες δεν παρέχουν στις ατομικές τους καταστάσεις όλες τις απαραίτητες γνωστοποιήσεις. Επίσης, ένας φορολογικός έλεγχος, μπορεί να αναμορφώσει και τη ζημία και στην πράξη να ακυρώσει το δικαίωμα συμψηφισμού της. Αν γίνει κάτι τέτοιο και έχουμε δημιουργήσει αναβαλλόμενη απαίτηση για την έκπτωση της ζημίας, τότε όταν θα γίνει ο φορολογικός έλεγχος, οι διαφορές που θα λογίσουμε θα έχουν το ποσό της αντίστροφης απαίτησης. Δηλαδή, θα δημιουργήσουμε επιβαρύνσεις από τον έλεγχο περισσότερες από αυτές που θα πληρώσουμε κάτι που άλλωστε είναι πραγματικό σε αυτές τις περιπτώσεις. Γενικότερα υπάρχει η τάση από τα εποπτικά όργανα, να υποχρεώνονται οι εταιρίες να δημιουργούν προβλέψεις για διαφορές φορολογικού ελέγχου, ιδιαίτερα όταν πρόκειται

να γίνει εισαγωγή της εταιρίας στο Χρηματιστήριο. Δεν πρέπει η εταιρία να δημιουργεί πρόβλεψη, γιατί η δυνατότητα να εκτιμήσει πιο είναι το πιθανό ποσό που θα πληρώσει είναι περιορισμένη και επειδή πιστεύει ότι συνέταξε σωστά τις οικονομικές της καταστάσεις και υπέβαλε σωστά τις φορολογικές της δηλώσεις και πλήρωσε τους φόρους. Εάν πίστευε ότι δεν το έκανε σωστά τότε θα έπρεπε να διορθώσει τις δηλώσεις και να διαφοροποιήσει το φόρο εισοδήματος που πληρώνει και όχι να έρθει μελλοντικά να κάνει πρόβλεψη για αυτό το ζήτημα.

Τέλος, το Δ.Λ.Π 12 χειρίζεται και τα αφορολόγητα αποθεματικά, κάτι εξαιρετικά δύσκολο να εκτιμηθεί σε πολλές περιπτώσεις αλλά και κάτι εξαιρετικά σημαντικό για πάρα πολλές εταιρίες οι οποίες έχουν υψηλά ποσά τέτοιων αποθεματικών στον ισολογισμό τους. Το Δ.Λ.Π 12 τα λογίζει σαν μια φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση αν προβέπεται για να συμψηφίσουμε ή να πληρώσουμε μελλοντικά φόρο. Το κάθε αφορολόγητο αποθεματικό διέπεται από ένα ειδικό πλαίσιο και συγκεκριμένες ρυθμίσεις. Αν και πολλά από αυτά τα αποθεματικά είναι αφορολόγητα, στην πράξη έρχεται κάποια στιγμή η πολιτεία, επιβάλλοντας ένα συνολικά μικρότερο φόρο και τα φορολογεί. Σε αυτή την περίπτωση, κανονικά θα πρέπει αυτά τα αποθεματικά, να μην θεωρούνται αφορολόγητα για τις φορολογικές αρχές και να μην πληρώνονται οι φόροι, αλλά σε επίπεδο εμφάνισης των οικονομικών καταστάσεων, να λογιστούν οι φόροι και ανάλογες φορολογικές υποχρεώσεις για το φόρο που εκτιμάται ότι κάποια στιγμή θα καταβληθεί.<sup>12</sup>

## **6.7. Συντελεστές υπολογισμού του φόρου εισοδήματος**

Το άρθρο 109 §1 του ΚΦΕ, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 14 §9 του Ν. 3943/31-3-2011, ορίζει ότι: « **1.α)** Για τα νομικά πρόσωπα της §1 του άρθρου 101, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 20% στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους. Με τον συντελεστή αυτό φορολογούνται και τα κέρδη που δηλώνονται με την οριστική δήλωση που υποβάλλουν τα υπό εκκαθάριση νομικά πρόσωπα της §1 του άρθρου 101 με βάση τις διατάξεις της περιπτώσεως γ' της §2 του άρθρου 107, ανεξάρτητα από τον χρόνο που τέθηκαν σε εκκαθάριση..... Το εισόδημα από επιχειρηματική αμοιβή υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, ανεξάρτητα αν ο δικαιούχος της αμοιβής αυτής είναι κάτοικος ημεδαπής ή αλλοδαπής.....**3.**Επιπλέον του οριζόμενου στις προηγούμενες παραγράφους φόρου, επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος

---

<sup>12</sup> Ντζανάτος, Δημήτριος, (2008), *Δημιουργία των σημειώσεων των οικονομικών καταστάσεων και έλεγχος της πληρότητάς τους*, Αθήνα, Εκδόσεις: Καστανιώτη

στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή 3% στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα, μη δυνάμενος να υπερβεί το ποσό του φόρου εισοδήματος των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου. Ο φόρος της παραγράφου αυτής δεν επιβάλλεται στο εισόδημα από ακίνητα των νομικών προσώπων, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 103 του παρόντος, του φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα αυτά. **4.** Από τα συνολικά ποσά του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν: **α)** ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12, 13 §1 και 2, 55, 111 και 114 του παρόντος, στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο. **β)** Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων, που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου, σύμφωνα με τις διατάξεις της §3 του άρθρου 106 του παρόντος. **γ)** Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φορολογία. Εδικά, για μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρία από αλλοδαπή ή θυγατρική εταιρία, εκπίπτει το άθροισμα των ποσών του φόρου που τυχόν καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου καθώς και του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος, τόσο στο επίπεδο της θυγατρικής όσο και στο επίπεδο οποιασδήποτε άλλης θυγατρικής χαμηλότερου επιπέδου, του ίδιου ή άλλου Κράτους με αυτήν, κατά το μέρος το οποίο αναλογεί στα πιο πάνω μερίσματα που εισπράττει η ημεδαπή μητρική εταιρία. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν τα αναφερόμενα στα άρθρα 9 και 11 του Ν. 2578/1998( ΦΕΚ 30Α'), όπως ισχύουν. Για την απόδειξη του ύψους του φόρου που έχει καταβληθεί εκτός Ελλάδας για το ποσό του διανεμόμενου μερίσματος που τελικώς κτάται από την ημεδαπή ανώνυμη εταιρία απαιτείται βεβαίωση εκδιδόμενη στη χώρα καταβολής του φόρου, από Ορκωτό Ελεγκτή ή άλλη αρμόδια αρχή της χώρας. Το ποσό φόρου που εκπίπτει σύμφωνα με την περίπτωση αυτή σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. **5.** Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί, η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.». <sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Σταματόπουλος, Δημήτριος, (2012), *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*, Αθήνα, Elforin: Φορολογικό Ινστιτούτο

## 6.8. Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος

Σύμφωνα με το άρθρο 11 του Ν. 2238/1994 ( όπως αντικατάστηκε με το άρθρο 19 §2 του Ν. 3634/2008), έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου, « με βάση την οριστική δήλωση του νομικού προσώπου ή τον οριστικό τίτλο, ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ βεβαιώνει ποσό ίσο με το 80% του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους, κατά περίπτωση, που έληξε. Το ως άνω ποσοστό αυξάνεται 100% ειδικά για τις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα. Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα της §2 του άρθρου 101 του ΚΦΕ, το ως άνω ποσοστό ορίζεται σε 50%. Τα ανωτέρω ποσοστά μειώνονται κατά 50% για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα 3 πρώτα οικονομικά έτη από την δήλωση έναρξης εργασιών τους, που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της §1 του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248Α'). Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα που προέρχονται απόμετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου.». **3.** Από το ποσό που βεβαιώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού εκπίπτει ο φόρος που παρακρατείται στην πηγή, εφόσον συντρέχει περίπτωση, καθώς και ο φόρος που καταβάλλεται με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 13. Δεν εκπίπτουν τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί σε εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. **6.** Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή: **α)** για τις ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης ή ανώνυμες εταιρίες που μεταρέπονται ή συγχωνεύονται, σε ημεδαπή Α.Ε ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/1972. **β)** για τις ημεδαπές ΕΤΕ ή Α.Ε , καθώς και τα εγκατεστημένα στη χώρα μας υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιριών, που μετασχηματίζονται σε άλλες εταιρίες, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 6 του Ν. 2166/1993. **γ)** για τις ημεδαπές Α.Ε που συγχωνεύονται σε Α.Ε ή διασπώνται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68, 80 και 81, κατά περίπτωση, τον Κ.Ν. 2190/1920

(ΦΕΚ 37Α')..... **ζ)** για τα νομικά πρόσωπα της §1 του άρθρου 101 που μετασχηματίζονται, σύμφωνα με ειδικές διατάξεις νόμου, σε άλλο νομικό πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις της ίδιας παραγράφου. **η)**

για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη Α.Ε που απαλάσσονται του φόρου εισοδήματος, βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, καθώς και επί των εισοδημάτων που ορίζονται από τις §4 και 5 του άρθρου 106 του παρόντος.<sup>11</sup>

### 6.9. Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος – Υπόχρεοι σε δήλωση – Προθεσμία και περιεχόμενο αυτής

Σύμφωνα με το άρθρο 107 §1 « κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ. Επίσης, σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος υποχρεούνται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητά τους ακίνητο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν προκύπτει ή όχι εισόδημα από αυτό. ».

Το άρθρο 107 §2 ορίζει ότι: « Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών: **α)** Από τα νομικά πρόσωπα της §1 του άρθρου 101 και του δεύτερου εδαφίου της §1 του παρόντος άρθρου, μέχρι τη 10<sup>η</sup> μέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απέκτησαν μέσα σε αυτήν. Με απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να μεταφέρεται ειδικά για τις ημεδαπές Α.Ε η ημερομηνία λήξης της προθεσμίας που ορίζεται πιο πάνω και η υποβολή της δήλωσης να γίνεται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ) του νομικού προσώπου. **β)** Από τα νομικά πρόσωπα της §2 του άρθρου 101, μέχρι τις 10 Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους για τα εισοδήματα που απέκτησαν μέσα στο αμέσως προηγούμενο έτος, ανεξάρτητα αν τα εισοδήματα αυτά υπόκειται ή όχι σε φορολογία. Όταν δηλώνεται εισόδημα από την εκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση γεωργικής γης, υποκείμενο σε φορολογία εισοδήματος, η δήλωση υποβάλλεται μέχρι τις 15 Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και στα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας. Η υποβαλλόμενη δήλωση συνοδεύεται υποχρεωτικά με αναλυτική κατάσταση εσόδων και εξόδων. **γ)** Από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, μέσα σε 1 μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή. Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του

---

<sup>11</sup> Σταματόπουλος, Δημήτριος, (2012), *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*, Αθήνα, Elforin: Φορολογικό Ινστιτούτο

έτους, υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους μέσα σε 1 μήνα από την λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης. Σε περίπτωση μη υποβολής της δήλωσης ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ εκδίδει προσωρινό φύλλο ελέγχου, το οποίο παριέχει το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει από τα βιβλία και το ποσό του φόρου που αναλογεί μαζί με τον πρόσθετο φόρο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 86, αντίγραφο του οποίου κοινοποιείται στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο. Ο φόρος βεβαιώνεται εφάπαξ αμέσως μετά την οριστικοποίηση του προσωρινού φύλλου ελέγχου. Κατά του προσωρινού φύλλου ελέγχου επιτρέπονται τα ένδικα μέσα που προβλέπονται από τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Οι δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται κατά την προσωρινή διαδικασία αποτελούν προσωρινό δεδικασμένο και δεν επηρεάζουν την κύρια δίκη. Από το ποσό του κύριου και πρόσθετου φόρου που επρόκειται να βεβαιωθεί με βάση το οριστικό φύλλο ελέγχου εκπίπτει ο φόρος που έχει καταλογισθεί με τα προσωρινά φύλλα ελέγχου και ο επιπλέον φόρος που έχει καταβληθεί επιστρέφεται μετά την τελική της εγγραφή. **δ)** Από τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση, μέσα σε 1 μήνα από τη διάλυση και σε κάθε περίπτωση πριν από τη διάθεση με οποιονδήποτε τρόπο των περιουσιακών στοιχείων τους. **3.** Οι διατάξεις του τέταρτου εδαφίου και της περίπτωσης ι' της §1, καθώς και των παραγράφων 4, 5, 6 του άρθρου 61 εφαρμόζονται ανάλογα και στα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101. **4.** Ημεδαπές Α.Ε στα καθαρά κέρδη των οποίων συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, εφόσον μέσα σε 6 μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης δεν συνέρχεται η γενική συνέλευση των μετόχων για να εγκρίνει την προταθείσα από το διοικητικό συμβούλιο διανομή κερδών ή συνέρχεται και τροποποιεί την προταθείσα αυτή διανομή κερδών, υποχρεούνται να υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση εντός 30 ημερών από την λήξη του πιο πάνω εξαμήνου για τα φορολογητέα κέρδη, που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 106. Ο τυχόν οφειλόμενος, βάσει της τροποποιητικής δήλωσης, φόρος και προκαταβολή φόρου καταβάλλεται σε 3 ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες δυο την τελευταία εργάσιμη μέρα των δυο επόμενων μηνών. Σε περίπτωση μεταγενέστερης, αλλά μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση, μερικής ή ολικής έγκρισης της διανομής, εφαρμόζονται επίσης οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 106 του παρόντος. Προς τούτο, υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση μέσα σε 30 ημέρες από το χρόνο

έγκρισης από τη Γ.Σ και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης. Οι διατάξεις των δυο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και σε περίπτωση περαιτέρω διανομής κερδών του ίδιου οικονομικού έτους, εφόσον η διανομή λαμβάνει χώρα μέχρι το χρόνο λήξης της τρέχουσας διχειριστικής χρήσης. 5. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται κατά περίπτωση και για τις ημεδαπές ΕΤΕ και συνεταιρισμούς. 6. Η δήλωση συντάσσεται σε έντυπο που παρέχεται δωρεάν από το Δημόσιο και υπογράφεται από το νομικό εκπρόσωπο του νομικού προσώπου. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία που υποβάλλονται μαζί με αυτή.».<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Σταματόπουλος, Δημήτριος, (2012), *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*, Αθήνα, Elforin: Φορολογικό Ινστιτούτο

## 6.10. Συμπερασματικές Διαπιστώσεις<sup>1,6,12,15,30,31,32</sup>

Η σύγκριση και η αντιπαράθεση, που τελικά θα οδηγήσει σε χρήσιμα συμπεράσματα, αφορά τις προσεγγίσεις της φορολογίας εισοδήματος με βάση τα Ε.Λ.Π. και τα Δ.Λ.Π. Όμως, όπως έχουμε αναφέρει και σε προγενέστερο κεφάλαιο τα Ε.Λ.Π. στο θέμα αυτό έχουν υιοθετήσει τις φορολογικές διατάξεις. Αν λοιπόν δεχτούμε ότι τα Ε.Λ.Π. αποκλίνουν από τα Δ.Λ.Π. στο θέμα της φορολογίας εισοδήματος, τίθεται αναπόφευκτα το ερώτημα: Πώς θα μπορούσε η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από μία ελληνική εταιρία να συνδυαστεί με την απόκλιση από τα Ε.Λ.Π., η οποία εκ των πραγμάτων σημαίνει απόκλιση από τη φορολογική νομοθεσία, με δεδομένο ότι η φορολογική νομοθεσία αποτελεί υποχρεωτικά τηρούμενο νομοθετικό πλαίσιο του ελληνικού κράτους;

Αυτό είναι και το κρισιμότερο σημείο της ανάλυσης μας και της αντιπαράθεσης. Τα Δ.Λ.Π. στο θέμα της φορολογίας (Δ.Λ.Π. 12) δεν αντιπαρατίθενται στη φορολογική νομοθεσία. Δε θα μπορούσαν άλλωστε να το πράξουν, καθώς η φορολογική νομοθεσία δεν παραγκωνίζεται, ούτε και παρακάμπτεται. Εξάλλου, οι φορολογικές αρχές είναι αρκετά αυστηρές στη χώρα μας, ώστε να επιτρέψουν κάτι τέτοιο. Τα Δ.Λ.Π. αντιπαρατίθενται με τα Ε.Λ.Π. ως προς τον τρόπο ενσωμάτωσης της φορολογικής νομοθεσίας στις οικονομικές καταστάσεις. Ουσιαστικά αποκλίνουν ως προς την αποδοχή των φορολογικών ρυθμίσεων από τη λογιστική πρακτική, εις

---

<sup>1</sup>Σακέλλης. Εμμανουήλ, (2011), *Φορολογία και Διάθεση των κερδών (Α.Ε, Ε.Π.Ε, Ε.Ε, Τραπεζών, Κοινοπραξιών)*, Αθήνα, Εκδόσεις: ΒΡΥΚΟΥΣ

<sup>6</sup>Παπατούκας- Μπατσινίλας, (2010), *Σύγχρονη Λογιστική σύμφωνα με τα ΕΛΠ και ΔΛΠ*, Αθήνα, Εκδόσεις: Αθ. Σταμούλη

<sup>12</sup>Ντζανάτος. Δημήτριος, (2008), *Δημιουργία των σημειώσεων των οικονομικών καταστάσεων και έλεγχος της πληρότητάς τους*, Αθήνα, Εκδόσεις: Καστανιώτη

<sup>15</sup> Φίλος. Ιωάννης Α, Αποστόλου Α, (2011), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεωρητική Προσέγγιση και Εφαρμογές Μετατροπής*, Αθήνα, Εκδόσεις: Κλειδάριθμος

<sup>29</sup>Yuan Ding et.al. (2005), Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture, The International Journal of Accounting, Volume 40, Issue 4, Pages 325–350, Elsevier

<sup>30</sup> Athanasios Bellas. Et.al. (2007), The Consequences of Applying International Accounting Standards (IAS) to the Financial Statements of Greek Companies, 30th Annual Congress of European Accounting Association, Lisbon-Portugal, Page 26

<sup>31</sup> George Iatridis. Sotiris Rouvolis. (2010), The post-adoption effects of the implementation of International Financial Reporting Standards in Greece, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 19, Issue 1, Pages 55–65, Elsevier



βάρος των λογιστικών αρχών και του στόχου της λογιστικής, όπως προείπαμε. Τα Δ.Λ.Π. θα λέγαμε ότι αντιπαρατίθενται με τα Ε.Λ.Π. ως προς την επίλυση της απόκλισης της φορολογικής αντίληψης από τη λογιστική πρακτική.

### **Η Βασικότερη Διαφορά**

Στην προσπάθεια να κάνουμε μία σύγκριση και να εντοπίσουμε τις διαφορές ανάμεσα στη φορολογία εισοδήματος με βάση τα Ε.Λ.Π. και τα Δ.Λ.Π., καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι μία είναι βασικότερη διαφορά: **Η διαφορά στην αντίληψη.**

Τα Ε.Λ.Π. επιβάλουν την τήρηση των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Έτσι, υποχρεωτικές διαδικασίες σύμφωνα με τη λογιστική θεωρία, όπως η διενέργεια αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή του παγίου ή ο σχηματισμός προβλέψεων για κάθε ζημία ή έξοδο ή υποτίμηση που είναι πιθανή και μπορεί να εκτιμηθεί με ικανοποιητική προσέγγιση, παραλείπονται.

Παρά όμως το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν αυτό το περιεχόμενο, το αποτέλεσμα που προκύπτει από αυτές, δεν είναι το ακριβές αποτέλεσμα που αποτελεί τελικά και το αντικείμενο της φορολογίας. Πρέπει και πάλι να αναμορφωθεί, με ένα πλήθος λογιστικών διαφορών, δηλαδή ποσών που το αυξάνουν ή το μειώνουν, ανάλογα με ένα πλήθος άλλων φορολογικών ρυθμίσεων.

Στα ποσά των λογιστικών διαφορών συμπεριλαμβάνονται έξοδα και έσοδα που με βάση συγκεκριμένες φορολογικές ρυθμίσεις δεν φορολογούνται ή δεν εκπίπτουν αντίστοιχα, ούτε στο παρόν αλλά ούτε και στο μέλλον (μόνιμες διαφορές σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.). Ενδεικτικά αναφέρουμε τα πρόστιμα. Συμπεριλαμβάνονται όμως επίσης και έσοδα που θα φορολογηθούν στο μέλλον ή έξοδα που θα εκπέσουν στο μέλλον, και αναμένεται να επηρεάσουν το μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα (προσωρινές διαφορές σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.). Ενδεικτικά αναφέρουμε τις αποσβέσεις ή προβλέψεις πέραν των φορολογικά αναγνωριζόμενων ποσών, σε περίπτωση που η επιχείρηση έχει επιλέξει τελικά υπερβεί τα ποσά αυτά.

Σαν αποτέλεσμα των παραπάνω, ο μοναδικός αναγνωριζόμενος φόρος είναι αυτός που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος, όπως αυτό προέκυψε μετά την αλλοίωση και αναμόρφωση του λογιστικού αποτελέσματος που προηγήθηκε, με τον φορολογικό συντελεστή.

Στην προσέγγιση τώρα των Δ.Λ.Π. παρατηρούμε ότι ολόκληρη η φιλοσοφία είναι διαφορετική. Θα μπορούσαμε να πούμε εκ διαμέτρου αντίθετη. Οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν πλέον όλες τις απαραίτητες οικονομικές πληροφορίες, όπως προστάζει η λογιστική επιστήμη. Κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, ελέγχεται η περίπτωση των προσωρινών διαφορών. Των διαφορών, δηλαδή, ανάμεσα στη λογιστική αξία και τη φορολογική βάση όλων των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, οι οποίες αναμένεται να ανακτηθούν ή να διακανονιστούν σε μελλοντικές χρήσεις. Για όλες αυτές αναγνωρίζεται υποχρεωτικά μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση, που εκφράζει τον φόρο που αναμένεται να πληρωθεί ή να εκπέσει αντίστοιχα, εξαιτίας των οικονομικών γεγονότων που συντελέστηκαν μέσα στη τρέχουσα χρήση, αλλά θα αναγνωρισθούν φορολογικά σε επόμενες.

Επιπρόσθετα, γίνεται μία αναμόρφωση κερδών, αλλά για φορολογικούς καθαρά λόγους, ώστε να προκύψει ο πληρωτέος φόρος, που ονομάζεται πλέον τρέχων φόρος. Το άθροισμα του τρέχοντος φόρου και των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή/και των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων, δίνει το σύνολο των «Φόρων Εξόδων». Οι Φόροι Έξοδα είναι ίσοι με τους φόρους που προκύπτουν αν πολλαπλασιάσουμε το λογιστικό κέρδος με τον φορολογικό συντελεστή και συνυπολογίσουμε τις μόνιμες διαφορές, εάν υπάρχουν.

Συνοψίζοντας, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., φόροι είναι τα ποσά που αναλογούν στα φορολογητέα κέρδη της τρέχουσας χρήσης, όπως αυτά προκύπτουν από τις οικονομικές ή καλύτερα τις φορολογικές οικονομικές καταστάσεις. Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., φόροι είναι τα ποσά που αναλογούν στα λογιστικά κέρδη, αν από αυτά αφαιρεθούν οι μόνιμες διαφορές, και αυτοί χωρίζονται σε δύο κατηγορίες. Τον τρέχοντα φόρο, που είναι ο ίδιος με αυτόν των Ε.Λ.Π. και πληρώνεται στην τρέχουσα χρήση και τους αναβαλλόμενους φόρους, που προκύπτουν από οικονομικά γεγονότα που συντελέστηκαν και λογιστικοποιήθηκαν στην τρέχουσα χρήση, αλλά θα αναγνωρισθούν φορολογικά ή θα «φορολογικοποιηθούν» σε επόμενες χρήσεις. Πρόκειται λοιπόν, για μία ουσιώδη διαφορά αντίληψης.

### **Επιμέρους Διαφορές**

Στην ενότητα που προηγήθηκε αναφερθήκαμε στην ουσιαστικότερη διαφορά της φορολογίας εισοδήματος των Ε.Λ.Π. και των Δ.Λ.Π. Τη διαφορά στην **αντίληψη**. Στην ενότητα που ακολουθεί, προσπαθούμε να παραθέσουμε, εν συντομία και συγκεντρωτικά, τις επιμέρους διαφορές τους. Το σύνολο των διαφορών αυτών, εντοπίστηκε και κατά την παρουσίαση της

φορολόγησης εισοδήματος στο κύριο μέρος της εργασίας. Εδώ όμως, παρουσιάζονται συγκεντρωτικά και σε αντιπαραβολή οι διαφορές, δίνοντας τον χειρισμό με βάση τα Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π., για το κάθε επιμέρους θέμα. Φυσικά, ο κατάλογος με τις διαφορές είναι μακρύς και σίγουρα μεγαλύτερος από αυτόν που αναπτύσσουμε εμείς. Εδώ, έγινε μία προσπάθεια να αναλυθούν οι βασικότερες από αυτές. Η ανάλυση και των υπολοίπων αποτελεί αντικείμενο για περαιτέρω έρευνα και μελέτη.

#### ***α) Εμφάνιση στα Αποτελέσματα ή την Καθαρή Θέση***

Μια σημαντική διαφορά που παρατηρείται μεταξύ των Ε.Λ.Π. και του Δ.Λ.Π. 12 αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος των επιχειρήσεων, είναι ότι σύμφωνα με τα ελληνικά πρότυπα, ο φόρος εισοδήματος αποτελεί «βάρος εταιρικό» και λογίζεται διαμέσου του πίνακα διανομής κερδών, δηλαδή εμφανίζεται στον πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης. Εμφανίζεται λοιπόν μάλλον σαν στοιχείο αφαιρετικό της καθαρής θέσης. Συγκεκριμένα, με βάση τα άρθρα 45 του Κ.Ν. 2190/1920 περί ανωνύμων εταιριών και 99 παρ. 1 (α) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο φόρος δε διαμορφώνει το ετήσιο λογιστικό αποτέλεσμα αλλά διατίθεται από τα ήδη διαμορφωμένα αποτελέσματα χρήσης. Αντίθετα, στο Δ.Λ.Π. 12 ο φόρος εισοδήματος αποτελεί, τις περισσότερες φορές, έξοδο της χρήσης και πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά, δηλαδή καταχωρείται στα Αποτελέσματα Χρήσης της επιχείρησης.

Εξαίρεση στον παραπάνω κανόνα των Δ.Λ.Π., αποτελεί η περίπτωση που ο φόρος εισοδήματος αφορά στοιχεία, τα οποία μεταφέρονται απευθείας στην καθαρή θέση. Τέτοια στοιχεία είναι κυρίως η αναπροσαρμογή παγίων στοιχείων. Έτσι, στην περίπτωση για παράδειγμα, της αναπροσαρμογής της αξίας παγίων στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, ο αναβαλλόμενος φόρος θα χρεωθεί απευθείας στο λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων «Αποθεματικά από την αναπροσαρμογή της αξίας στοιχείων του ενεργητικού». Στην ιδιαίτερη περίπτωση, όμως, που η αναπροσαρμογή αντιστρέφει μια ζημία από μείωση της αξίας του ίδιου στοιχείου, που είχε αναγνωριστεί ως έξοδο προγενέστερα (και συνεπώς είχε βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης), το σχετικό κέρδος της αναπροσαρμογής σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 μεταφέρεται στα αποτελέσματα, άρα και η αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογία αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Αντίθετα, όταν από την αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας προκύπτει λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου μικρότερη της φορολογικής βάσης, τότε αναγνωρίζεται μία

αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Η απαίτηση αυτή πιστώνεται είτε στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης είτε απευθείας στον λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων «Αποθεματικά από την αναπροσαρμογή της αξίας στοιχείων του ενεργητικού», ανάλογα με το πού έχει χρεωθεί η αντίστοιχη ζημία από μείωση της αξίας του στοιχείου. Ο βασικός κανόνας που ρυθμίζει τα παραπάνω, σύμφωνα με τις βασικές αρχές του Δ.Λ.Π. 12 αναφέρει ότι ο αναβαλλόμενος φόρος θα πρέπει να αναγνωρίζεται με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιείται η συναλλαγή ή το οικονομικό γεγονός που δημιουργεί το φόρο αυτό. Επειδή τα περισσότερα από τα γεγονότα που δημιουργούν τους φόρους επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσης, συνηθέστερη είναι η περίπτωση αναγνώρισης του φόρου (τρέχοντος και αναβαλλόμενου) στα αποτελέσματα, με κυριότερη εξαίρεση την αναπροσαρμογή των παγίων.

### ***β) Προβλέψεις***

Ο νόμος 2190/1920 ορίζει ότι η διενέργεια προβλέψεων για την κάλυψη κάθε ζημίας ή εξόδου ή υποτίμησης στοιχείων ενεργητικού, που κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους και το μέγεθος τους μπορεί να εκτιμηθεί, έστω και κατά ικανοποιητική προσέγγιση, είναι **υποχρεωτική**. Παρ' όλα αυτά η φορολογική νομοθεσία λειτουργεί περιοριστικά. Μάλιστα, δεν περιορίζει απλά το ύψος των αναγνωριζόμενων προβλέψεων, αλλά επιλέγει να αναγνωρίσει φορολογικά μόνο δύο από τα είδη προβλέψεων. Τις προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και τις προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού, λόγω εξόδου από την υπηρεσία. Όλες οι άλλες περιπτώσεις, που σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στα προηγούμενα, αποτελούν αιτία σχηματισμού προβλέψεων, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά. Επιπρόσθετα, για τα δύο είδη προβλέψεων που αναγνωρίζονται, το ύψος τους καθορίζεται από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις. Οι σχηματισμένες εντός της χρήσης προβλέψεις που δεν ανήκουν στις δύο αυτές αναγνωρισμένες κατηγορίες ή υπερβαίνουν τα προβλεπόμενα ποσά, μεταφέρονται στις λογιστικές διαφορές.

Με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. το θέμα αυτό επιλύεται. Η κάθε πρόβλεψη για ζημία ή έξοδο ή υποτίμηση, σημαίνει ένα ποσό που έχει πραγματοποιηθεί και λογιστικοποιηθεί στην τρέχουσα χρήση, αλλά αναμένεται να εκπέσει φορολογικά σε μία επόμενη, όταν γίνει «βέβαιο και εκκαθαρισμένο».

Συνεπώς, αποτελεί ένα ποσό φόρου που πληρώσει λιγότερο η επιχείρηση στο μέλλον, και για τον λόγο αυτό αναγνωρίζει ισόποση αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση στην τρέχουσα

χρήση. Έτσι στον υπολογισμό του τρέχοντος φόρου συμπεριλαμβάνονται, όπως και πριν, μόνο οι εκπιπόμενες προβλέψεις, ενώ όλες οι υπόλοιπες περιλαμβάνονται στους αναβαλλόμενους φόρους. Η επιχείρηση επιλέγει να σχηματίσει προβλέψεις ανάλογα με τη βούληση της και με βάση τον ορισμό του νόμου 2190/1920. Η φορολογία από τη πλευρά της, εισπράττει τα χρήματα που απαιτεί και που ρυθμίζονται από τις διατάξεις της. Υπάρχει μία διάκριση ρόλων και σκοπιμοτήτων. Και φυσικά αποδεσμεύονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις από τη φορολογική νομοθεσία.

### ***γ) Αναπροσαρμογή της Αξίας Παγίων Στοιχείων***

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., όπως είδαμε παραπάνω, υιοθετούνται οι φορολογικοί συντελεστές απόσβεσης. Προβλέπεται επίσης για τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία μία αναπροσαρμογή της αξίας, η οποία γίνεται κάθε τέσσερα χρόνια και υπό προϋποθέσεις. Αυτή η αναπροσαρμογή αναγνωρίζεται και φορολογικά.

Τα Δ.Λ.Π. από την άλλη, και συγκεκριμένα το πρότυπο 16, προβλέπει την αναπροσαρμογή της αξίας των στοιχείων αυτών, σε τουλάχιστον ετήσια βάση. Οι νέες λογιστικές αποσβέσεις διενεργούνται πλέον χρησιμοποιώντας ως αναπόσβεστη αξία, την αναπροσαρμοσμένη αξία. Η αναπροσαρμογή αυτή και οι νέες αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται, όπως είναι φυσικό, από τη φορολογική νομοθεσία. Αυτό συνήθως εντείνει τις σχηματιζόμενες προσωρινές διαφορές. Το θέμα και πάλι αντιμετωπίζεται από το Δ.Λ.Π. 12, με την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας. Να σημειώσουμε εδώ ότι, όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως, η αναπροσαρμογή της αξίας αποτελεί οικονομικό γεγονός που μεταφέρεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, με σχηματισμό αποθεματικών αναπροσαρμογής, εκτός και αν αντιστρέφει παλιότερες ζημίες αναπροσαρμογής που έχουν βαρύνει τα αποτελέσματα. Για τον λόγο αυτόν και η αναβαλλόμενη φορολογία που σχετίζεται με τα οικονομικά αυτά γεγονότα, μεταφέρεται στα ίδια κεφάλαια.

Μία επίσης περίπτωση, όπου επιδρά έμμεσα η έννοια της αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων στοιχείων, είναι αυτή της **ενοποίησης των επιχειρήσεων**. Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. και συγκεκριμένα, με βάση όσα ορίζει το Δ.Π.Χ.Π. 3 («Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων»), το κόστος της απόκτησης κατανέμεται στα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν και στις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν, με βάση την εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Η εύλογη αξία τους, η οποία ουσιαστικά είναι και πάλι μία αναπροσαρμοσμένη αξία, δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Συνεπώς, εφόσον η φορολογική βάση των περιουσιακών

στοιχείων που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν δεν επηρεάζεται από την αξία που τους αποδίδεται κατά την ενοποίηση, αλλά εξακολουθούν να είναι ίσα με το κόστος του προηγούμενου κατόχου, προκύπτουν προσωρινές διαφορές. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογία.

Το επιπλέον θέμα που προκύπτει στην περίπτωση αυτή είναι ότι η αναβαλλόμενη φορολογία επηρεάζει το ποσό της υπολογιζόμενης υπεραξίας. Και αυτό διότι η υπεραξία είναι μια υπολειμματική αξία. Η αναγνώριση, όμως, μίας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή απαίτησης θα επηρεάσει απευθείας τα ίδια κεφάλαια, αφού πρόκειται ουσιαστικά και πάλι για μία αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, αλλά κατά τη φάση της ενοποίησης αυτή τη φορά. Με τη σειρά της η μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων θα μεταβάλει την υπεραξία, εφόσον αυτή ορίζεται ως η διαφορά ανάμεσα στο κόστος απόκτησης και στα ίδια κεφάλαια (ίδια κεφάλαια= εύλογης αξία περιουσιακών στοιχείων- εύλογη αξία υποχρεώσεων).

#### ***δ) Αφορολόγητα Έσοδα και Μη Εκπεστέα Έξοδα***

Αφορολόγητα ονομάζονται τα έσοδα τα οποία εξαιρούνται και δεν συμμετέχουν στην φορολόγηση εισοδήματος. Με βάση την φορολογική ελληνική νομοθεσία όταν οι δικαιούχοι των εισοδημάτων από αφορολόγητα έσοδα είναι φυσικά πρόσωπα και προσωπικές εταιρίες, τα έσοδα αυτά είναι πράγματι αφορολόγητα και αναγράφονται στη δήλωση φορολογίας των δικαιούχων μόνο για τη δικαιολόγηση εισοδήματος αποκτήσεως περιουσιακών στοιχείων ή για το τεκμήριο δαπανών διαβίωσης. Στην περίπτωση όμως που δικαιούχοι είναι Α.Ε. και Ε.Π.Ε., δεν υπάρχει ουσιαστική δυνατότητα για αφορολόγητα έσοδα. Το «αφορολόγητο» των εσόδων έχει την έννοια της αναστολής φορολογήσεως τους μέχρι τη διανομή τους, οπότε υποβάλλονται σε φορολογία εισοδήματος, όπως και τα φορολογούμενα έσοδα. Εφόσον λοιπόν μελετούμε τη περίπτωση των Α.Ε. δε θα επεκταθούμε στα αφορολόγητα έσοδα, καθώς δεν υφίσταται για τις Α.Ε. αυτός ο όρος. Την περίπτωση φορολογητέων κατά τη διανομή εσόδων θα μελετήσουμε στη συνέχεια.

Μη εκπεστέα φορολογικά έξοδα, είναι εκείνα που κατά την διάρκεια της λογιστικής χρήσης, καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, και τα οποία είναι μεν πραγματικά (δηλαδή, αφορούν πραγματική συναλλαγή), πλην όμως δεν αναγνωρίζονται από τις φορολογικές διατάξεις. Τούτο γιατί ο φορολογικός νομοθέτης εκτιμά, ότι δεν σχετίζονται με το αντικείμενο δραστηριότητας του επιτηδευματία, χαρακτηρίζονται ως δαπάνες μη παραγωγικές και περαιτέρω δεν συμβάλλουν στην προώθηση των πωλήσεων. Απλά παραδείγματα του μακρύ καταλόγου, είναι

οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται για οποιονδήποτε λόγο σε βάρος της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. τα έξοδα αυτά συμπεριλαμβάνονται στις λογιστικές διαφορές και συντελούν στην αναμόρφωση των κερδών, καθώς προστίθενται στο φορολογητέο εισόδημα. Στην περίπτωση των Δ.Λ.Π. γίνεται επίσης μία αναμόρφωση των κερδών, προκειμένου να υπολογισθεί ο τρέχων φόρος. Για τον ίδιο ακριβώς λόγο δηλαδή. Στην περίπτωση αυτή μάλιστα, δεν συντρέχουν λόγοι αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας, καθώς δεν πρόκειται για προσωρινές διαφορές αλλά για μόνιμες, αφού τα έξοδα δεν πρόκειται να εκπέσουν ούτε σε μελλοντική χρήση. Συνεπώς, δεν υπάρχει διαφορά λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης. Η μοναδική διαφορά των Δ.Λ.Π. στο θέμα αυτό είναι ότι στον πίνακα συμφωνίας λογιστικού αποτελέσματος και φόρων εξόδων, παρουσιάζονται τα μη εκπιπόμενα έξοδα, ως μόνιμες διαφορές απαραίτητες για τη συμφωνία των ποσών.

#### ***ε) Αφορολόγητα Αποθεματικά και Αυτοτελής Φορολόγηση***

Όπως είδαμε προηγουμένως, η περίπτωση των αφορολόγητων εσόδων ή αποθεματικών, με την ουσιαστική έννοια του όρου, δεν υφίσταται για τις Α.Ε. Ο χαρακτηρισμός αυτός δίνεται, λοιπόν, για αποθεματικά που παραμένουν αφορολόγητα μέχρι τη στιγμή της διανομής ή της κεφαλαιοποίησης τους, οπότε και φορολογούνται κανονικά, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Πρόκειται δηλαδή για μία αναστολή φορολόγησης και όχι για απαλλαγή ή εξαίρεση. Τέτοια αποθεματικά είναι για παράδειγμα τα μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές σε άλλες εταιρίες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί. Μάλιστα, οποτεδήποτε διανέμει κέρδη η εταιρία, θεωρείται ότι διανέμει και κατ' αναλογία ένα τμήμα των αφορολόγητων αυτών κερδών, το οποίο φορολογείται με αναγωγή των διανεμόμενων αφορολόγητων εσόδων σε μικτό ποσό, με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Ανάλογη αντιμετώπιση έχουν και τα αυτοτελώς φορολογούμενα έσοδα των Α.Ε., όπως για παράδειγμα τα κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών ή τα μερίσματα. Τα έσοδα αυτά έχουν φορολογηθεί κατά την πραγματοποίηση της συναλλαγής και με ειδικό τρόπο (π.χ. παρακράτηση φόρου), αλλά χωρίς εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, για την περίπτωση των Α.Ε. Και πάλι σε περίπτωση διανομής τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και αφαιρείται από τον καταβαλλόμενο φόρο, ο φόρος της αυτοτελούς φορολόγησης, που έχει ήδη καταβληθεί.

Τα Ε.Λ.Π. αναγνωρίζουν μονάχα τον πληρωτέο φόρο στις περιπτώσεις αυτές. Αν δεν συντρέχουν λόγοι διανομής τα έσοδα αυτά μεταφέρονται στις λογιστικές διαφορές και δεν επηρεάζουν το φορολογητέο εισόδημα, αφού είναι «αφορολόγητα», τουλάχιστον στην παρούσα χρήση. Εάν συντρέχει διανομή, υπολογίζεται ο φόρος που τους αναλογεί και πάλι για την τρέχουσα χρήση.

Στην περίπτωση των Δ.Λ.Π. τα πράγματα περιπλέκονται σίγουρα περισσότερο. Ο χειρισμός των αφορολόγητων αποθεματικών είναι άλλωστε ένα ζήτημα που έχει απασχολήσει πολύ τους έλληνες λογιστές και ελεγκτές. Το Δ.Λ.Π. 12 ορίζει ότι λογίζουμε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση όταν προβλέπεται ότι θα πληρωθεί στο μέλλον φόρος, που προκύπτει από οικονομικά γεγονότα της τρέχουσας χρήσης. Συνεπώς, τα αποθεματικά αυτά θα πρέπει να θεωρούνται αφορολόγητα για τις φορολογικές αρχές, αλλά σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων, να λογιστούν οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Είναι κάτι εξαιρετικά δύσκολο να εκτιμηθεί σε πολλές περιπτώσεις, αλλά είναι και κάτι εξαιρετικά σημαντικό για πολλές εταιρίες που έχουν υψηλά ποσά τέτοιων αποθεματικών στον ισολογισμό τους.

#### **στ) Μεταφερόμενες Ζημίες**

Τα Ε.Λ.Π. προβλέπουν, υπό προϋποθέσεις, τη μεταφορά ζημιών για συμψηφισμό διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη, κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά. Αυτό δεν επηρεάζει τον φόρο που καταβάλλεται στην τρέχουσα χρήση, αλλά μόνο τον φόρο που αναμένεται να καταβληθεί σε επόμενες. Συνεπώς δεν εμφανίζεται πουθενά στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας χρήσης.

Με τα Δ.Λ.Π. ο χειρισμός είναι διαφορετικός. Όταν μία επιχείρηση έχει ζημίες, των οποίων η μεταφορά σε μελλοντικές χρήσεις επιτρέπεται, τότε αποκτά το δικαίωμα να καταβάλλει μελλοντικά λιγότερους φόρους, συμψηφίζοντας τα μελλοντικά της κέρδη με τις ζημίες αυτές. Επομένως, για τη μεταφορά αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων, θα πρέπει να αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, κατά την έκταση που αναμένεται ότι θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος, έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν.

Εδώ βέβαια προκύπτει ένα σοβαρό θέμα. Η ύπαρξη φορολογικών ζημιών αποτελεί μία ισχυρή απόδειξη ότι μπορεί και να μην υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος, ώστε να γίνει συμψηφισμός της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης. Συνεπώς σύμφωνα με τον ορισμό της, πιθανόν να μην συνίσταται λόγος για την αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας.



Συνεπώς, όταν η επιχείρηση παρουσιάζει ζημιές τα τελευταία έτη, συνιστάται να αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, μόνο κατά την έκταση που έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή υπάρχει άλλη πειστική απόδειξη ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο κέρδος για τον συμψηφισμό των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων. Μάλιστα παρατίθενται και συγκεκριμένα κριτήρια για την εκτίμηση της πιθανότητας ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο κέρδος.

Γίνεται αντιληπτό ότι σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού, η επιχείρηση θα πρέπει να επανεκτιμά τις μη αναγνωρισμένες αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και μπορεί να αναγνωρίσει μία προηγουμένως μη αναγνωρισμένη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, στο βαθμό που είναι πιθανό ότι μελλοντικό φορολογητέο κέρδος θα επιτρέψει την ανάκτηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης.

Μία άλλη παράμετρος που πρέπει να εξετασθεί σε αυτές τις περιπτώσεις είναι και οι επιδράσεις από τον φορολογικό έλεγχο. Ο φορολογικός έλεγχος μπορεί να αναμορφώσει τις λογιστικές διαφορές των προηγούμενων χρήσεων, ώστε μέρος της ζημίας να ακυρωθεί και να μεταβληθεί το ύψος του δικαιώματος συμψηφισμού της. Αν γίνει κάτι τέτοιο, και έχει αναγνωρισθεί αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, τότε όταν θα γίνει ο έλεγχος, οι διαφορές φορολογικού ελέγχου που θα λογίσουμε θα έχουν και το ποσό της αντιστροφής της απαίτησης. Δηλαδή θα εμφανίσουμε επιβαρύνσεις από τον έλεγχο περισσότερες από αυτές που θα πληρώσουμε. Τέλος, να προσθέσουμε ότι σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, αν γίνει μία συγχώνευση και η απορροφούμενη έχει μία ζημία φορολογικά για την οποία δεν έχει εμφανίσει αναβαλλόμενη απαίτηση γιατί δεν ανέμενε να κάνει κέρδη που θα συμψηφίζαν τη ζημία, αλλά η απορροφώσα θα έχει κέρδη, κατά τη συγχώνευση η απορροφώσα θα λογίσει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

### **ζ) Λογιστικές Διαφορές**

Οι έννοια των λογιστικών διαφορών, όπως την αναλύσαμε στην παρούσα εργασία, έχει ιδιαίτερη σημασία τόσο για τα Ε.Λ.Π., όσο και για τα Δ.Λ.Π., εφόσον από αυτή προκύπτει ο πληρωτέος (ή τρέχων) φόρος. Σε ότι αφορά την περίπτωση των Ε.Λ.Π., οι λογιστικές διαφορές παρατίθενται στα έντυπα των φορολογικών δηλώσεων, μέσα από τα οποία πραγματοποιείται η διαδικασία φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων, με την συμπλήρωση συγκεκριμένων κωδικών, με τα ποσά των λογιστικών διαφορών. Ο υπεύθυνος λογιστής-φοροτεχνικός, πρέπει να προβαίνει στην ενέργεια της φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, σε σχέση

πάντα με τα καταχωρηθέντα κατά την διάρκεια της χρήσης, τυχόν έξοδα που χαρακτηρίζονται λογιστικές διαφορές. Ασφαλώς δε, ο φορολογικός έλεγχος που θα επακολουθήσει, πρέπει με την σειρά του να εκτιμήσει δεόντως, την πρωτοβουλία της επιχείρησης, να αναμορφώνει το λογιστικό της αποτέλεσμα και συνεπώς, να καταβάλει τους φόρους με βάση τις φορολογικές διατάξεις.

Με βάση τα Ε.Λ.Π. οι λογιστικές αυτές διαφορές δεν εμφανίζονται λογιστικά, παρά μόνο στα έντυπα των φορολογικών δηλώσεων. Άλλωστε, εξαιτίας της υιοθέτησης των φορολογικών διατάξεων στην λογιστική πρακτική, οι λογιστικές διαφορές είναι σαφώς μικρότερες από ότι θα ήταν σε περίπτωση που όσα προστάζει η λογιστική θεωρία εφαρμόζονταν. Ακόμη όμως και οι υπαρκτές λογιστικές διαφορές δεν αποδίδονται λογιστικά. Αυτό έχει ως συνέπεια να μην γνωρίζουμε καν, ποιες από αυτές πρόκειται να αναστραφούν μελλοντικά (προσωρινές διαφορές), επηρεάζοντας στο μέλλον τη φορολογία εισοδήματος και ποιες θα παραμείνουν ως έχουν (μόνιμες διαφορές), αφήνοντας την ανεπηρέαστη.

Τα Δ.Λ.Π. προτείνουν και εδώ μία άλλη αντιμετώπιση του θέματος. Οι λογιστικές διαφορές θα πρέπει να εμφανίζονται και λογιστικά. Οι προσωρινές θα πρέπει να εμφανίζονται κατά τον υπολογισμό της αναβαλλόμενης φορολογίας, όπως έγινε και στην εφαρμογή που παραθέσαμε. Έτσι, θα γνωρίζει ο αναγνώστης σε ποιες λογιστικές διαφορές οφείλεται η αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας, που είναι και αυτές που πρόκειται να αναστραφούν. Οι μόνιμες διαφορές, από την άλλη, εμφανίζονται κατά τη συμφωνία του λογιστικού αποτελέσματος με τους φόρους έξοδα. Έτσι, γνωρίζει ο αναγνώστης ποιες είναι οι λογιστικές διαφορές που δεν αναμένεται να αναστραφούν, που είναι και αυτές για τις οποίες δεν συντρέχει λόγος αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας.

Ένα καινοτόμο ακόμη σημείο του Δ.Λ.Π. 12, στο συγκεκριμένο θέμα, είναι το γεγονός ότι οι λογιστικές διαφορές, εκτός της λογιστικής απεικόνισης τους, γνωστοποιούνται και μέσω των σημειώσεων (notes). Αυτό δίνει τη δυνατότητα κυρίως στους αναγνώστες των οικονομικών καταστάσεων που ζουν εκτός Ελλάδας και αγνοούν την ελληνική πραγματικότητα και την πολυσύνθετη, δαιδαλώδη φορολογική μας νομοθεσία, να κατανοήσουν, πώς μία εταιρία που δηλώνει ότι φορολογείται με συντελεστή 25%, τελικά πληρώνει φόρο εισοδήματος που αποτελεί το 20% ή το 30% του λογιστικού της αποτελέσματος.

## **Μέρος Δ'**

### **Κεφάλαιο 7: Εμπειρική Μελέτη**

#### **7.1. Μεθοδολογία Έρευνας**

Για την καλύτερη κατανόηση των διαφορών που επήλθαν με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, διεξήχθη η παρακάτω μελέτη. Στη μελέτη αυτή συλλέξαμε στοιχεία από δύο εταιρίες οι οποίες ανήκουν στον ευρύ κλάδο της παροχής υπηρεσιών, και για τον σχηματισμό των οικονομικών τους καταστάσεων χρησιμοποιούν τόσο τα Ε.Λ.Π όσο και τα Δ.Λ.Π, και τα συγκρίναμε ως προς τα γενικά τους σύνολα σε Ενεργητικό – Παθητικό καθώς και ως προς την τελική τους οικονομική – λογιστική εικόνα (κέρδος – ζημία). Συγκεκριμένα, πρόκειται για μια εταιρία του Ιατρικού κλάδου (Εταιρία Α) και για μια ξενοδοχειακή επιχείρηση η οποία ανήκει σε τραπεζικό όμιλο (Εταιρία Β). Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και των δυο εταιριών, Πίνακας Ισολογισμού και Αποτελεσμάτων Χρήσης, με βάση τα Ε.Λ.Π και τα Δ.Λ.Π παρατίθενται στο Παράρτημα ( Πίνακας 1 και 1α) για την Εταιρία Α και Πίνακας 2 και 2α) για την Εταιρία Β), όπως προέκυψαν από τα χρησιμοποιούμενα λογισμικά. Το πρώτο λογισμικό που χρησιμοποιήθηκε ήταν το FinanExpert Ε.Λ.Σ και το δεύτερο το FinanExpert Δ.Λ.Π. Και τα δυο λογισμικά της Specisoft Α.Ε χρησιμεύουν στην οικονομική ανάλυση ισολογισμών και συνοδευτικών καταστάσεων και στην εξαγωγή σημαντικών συμπερασμάτων. Παρακάτω ακολουθούν τα συμπεράσματα από την ανάλυσή τους.

## 7.2. Σύγκριση Οικονομικών Καταστάσεων

Συγκρίνοντας τα στοιχεία των παραπάνω οικονομικών καταστάσεων και με βάση τα Δ.Λ.Π διαπιστώσαμε σημαντικές διαφορές. Οι διαφορές αυτές επηρεάζουν το αποτέλεσμα χρήσης, έχοντας δηλαδή κέρδος ή ζημία, καθώς και το γενικό σύνολο Ενεργητικού – Παθητικού των εταιριών.

### 7.2.1. Σύγκριση Οικονομικών Καταστάσεων Εταιρίας Α

Συγκρίνοντας τους Ισολογισμούς για την πρώτη εταιρία, Ιατρικού περιεχόμενου, παρατηρήσαμε ότι ο Ισολογισμός με βάση τα Δ.Λ.Π, εμφανίζει αυξημένο Γενικό Σύνολο Ενεργητικού – Παθητικού ( Ενεργητικό - Παθητικό: **1,035,095.62** έναντι **933,357.06**). Στη συνέχεια παρουσιάζονται και άλλες διαφορές, οι σπουδαιότερες από τις οποίες είναι:

- ❖ Οι Αποσβέσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π παρουσιάζονται μειωμένες κατά 16.075.6.

|                                                    | ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΠ | ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΛΠ |
|----------------------------------------------------|-----------------|-----------------|
| Μηχάνηματα-Τεχνικές εγκατ.&Λοιπός Μηχαν.Εξοπλισμός | 194,744.70      | 277,154.70      |
| Μείον: Συσσωρευμένες Αποσβέσεις                    | (181,693.18)    | (165,617.58)    |
|                                                    | 13,051.52       | 111,537.12      |

- ❖ Το σύνολο των Ακινήτοποιήσεων Ενεργητικού είναι μεγαλύτερο στον Ισολογισμό με βάση τα Δ.Λ.Π απ' ότι στον Ισολογισμό με βάση τα Ε.Λ.Π, λόγω των διαφορετικών μεθόδων χειρισμού των Αποσβέσεων που χρησιμοποιούνται.

|                                                    | ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΠ  | ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΛΠ   |
|----------------------------------------------------|------------------|-------------------|
| <b>ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ</b>                   |                  |                   |
| Κτίρια & Τεχνικά έργα                              | 3,625.00         | 3,625.00          |
| Μείον: Συσσωρευμένες Αποσβέσεις                    | (555.83)         | (555.83)          |
| Μηχανήματα-Τεχνικές εγκατ.&Λοιπός Μηχαν.Εξοπλισμός | 3,069.17         | 3,069.17          |
| Μείον: Συσσωρευμένες Αποσβέσεις                    | 194,744.70       | 277,154.70        |
|                                                    | (181,693.18)     | (165,617.58)      |
|                                                    | 13,051.52        | 111,537.12        |
| Μεταφορικά μέσα                                    |                  | 0.00              |
| Μείον: Συσσωρευμένες Αποσβέσεις                    |                  | 0.00              |
|                                                    | 0.00             | 0.00              |
| Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός                       | 59,073.37        | 59,073.37         |
| Μείον: Συσσωρευμένες Αποσβέσεις                    | (58,206.59)      | (58,206.59)       |
|                                                    | 866.78           | 866.78            |
| Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές      |                  | 0.00              |
| <b>Σύνολο ενσώματων Ακινήτοποιήσεων</b>            | <b>16,987.47</b> | <b>115,473.07</b> |

- ❖ Στο Παθητικό προκύπτουν διαφορές μεταξύ των δύο προτύπων και πιο συγκεκριμένα σε ότι αφορά τον τρόπο υπολογισμού χρηματοοικονομικών μισθωμάτων, αναβαλλόμενων φόρων και πρόβλεψη για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.

|                                                            | ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΠ     | ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΛΠ     |
|------------------------------------------------------------|---------------------|---------------------|
| <b>Β. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ</b>               |                     |                     |
| Προβλ. για αποζημ. προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία |                     | (46,156.59)         |
|                                                            | <b>0.00</b>         | <b>(46,156.59)</b>  |
| <b>Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</b>                                      |                     |                     |
| Δάνεια Ταμειευτηρίου                                       |                     | 0.00                |
| Υποχρεώσεις από χρηματοοικονομικά μισθώματα                |                     | (21,805.78)         |
| <b>ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</b>                       |                     | (2,628.76)          |
| <b>Σύνολο Μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων</b>                   | <b>0.00</b>         | <b>(24,434.54)</b>  |
| <b>II. Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις</b>                      |                     |                     |
| Προμηθευτές Εσωτερικού                                     | (356,337.06)        | (356,337.06)        |
| Σύνολο Προμηθευτών                                         | <b>(356,337.06)</b> | <b>(356,337.06)</b> |
| Υποχρεώσεις βραχ. χρηματοοικονομικών μισθωμάτων            |                     | (16,384.84)         |
| Πληρωτέος φόρος εισοδήματος                                | (73,717.03)         | (74,377.09)         |
| Λοιποί φόροι & Υποχρεώσεις πληρωτέα                        | (48,324.42)         | (48,324.42)         |
| Συνολικοί φόροι & Υποχρ. Πληρωτέα                          | <b>(122,041.45)</b> | <b>(139,086.35)</b> |
| Κοινωνικές Ασφαλίσεις                                      | (4,720.32)          | (4,720.32)          |
| Λοιπές Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις ΥΠΟ-ΟΜΙΛΟΥ               |                     | 0.00                |
| Μερίσματα πληρωτέα                                         | (100,000.50)        | (100,000.50)        |
| Λοιπές Βραχυπρόθεσμες Υποχρ. Προς Τρίτους                  |                     | 0.00                |
| Πιστωτές Διάφοροι                                          | (2,115.70)          | (2,115.70)          |
| <b>Σύνολο Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων</b>                   | <b>(585,215.03)</b> | <b>(672,851.06)</b> |

- ❖ Στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης τα Καθαρά Αποτελέσματα (κέρδη) χρήσης προ φόρων είναι μεγαλύτερα στον Ισολογισμό των Δ.Λ.Π 286.065,74 σε σχέση με αυτά του Ισολογισμού των Ε.Λ.Π 283.527,03. Αυτό οφείλεται κυρίως λόγω των μειωμένων Αποσβέσεων.

|                                                      |                    |                    |
|------------------------------------------------------|--------------------|--------------------|
| <b>Μικτά Αποτελέσματα</b>                            | <b>-283,407.38</b> | <b>-288,533.09</b> |
| Πλέον:                                               |                    |                    |
| Χρηματοοικονομικά Έσοδα & Έσοδα από Επενδύσεις       |                    |                    |
| Πιστωτικοί Τόκοι & Συναφή Έσοδα                      | -124.91            | -124.91            |
| Υποσύνολο                                            | -124.91            | -124.91            |
| Μείον:                                               |                    |                    |
| Χρηματοοικονομικά Έξοδα & Ζημιές από Επενδύσεις      |                    |                    |
| Χρηματοοικονομικά Μισθώματα                          |                    | 2,587.00           |
| Τόκοι από Μετατρέψιμα Ομόλογα                        |                    | 0.00               |
| Χρεωστικοί Τόκοι Βραχ. Δανείων & Συναφή Έξοδα        | 5.26               | 5.26               |
| Υποσύνολο                                            | 5.26               | 2,592.26           |
| Καθαρά Χρηματοοικονομικά Έσοδα/Έξοδα                 | -119.65            | 2,467.35           |
| Έσοδα προ Λειτουργικών Αποτελεσμάτων                 | -283,527.03        | -286,065.74        |
|                                                      |                    |                    |
| Αποτελεσματα προ Φόρων & Δικαιωμάτων Μειοψηφίας      | -283,527.03        | -286,065.74        |
|                                                      |                    |                    |
| Κέρδη/Ζημιές πρό Φόρων & μετά Δικαιωμάτων Μειοψηφίας | -283,527.03        | -286,065.74        |

Οι παραπάνω αποκλίσεις επηρεάζουν αντίστοιχα και τα Αποτελέσματα Χρήσης:

- ❖ Παρατηρούμε ότι στα αποτελέσματα χρήσης δεν περιλαμβάνονται τα Έκτακτα Αποτελέσματα σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Αντίθετα, εμφανίζονται τα Καθαρά Αποτελέσματα χρήσης προ φόρων 286.065,74 από όπου αφαιρούμε το φόρο εισοδήματος και τους αναβαλλόμενους φόρους και τελικά προκύπτουν τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης μετά φόρων 111.180,91. Στα Ε.Λ.Π τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης προ φόρων είναι 283.527,03 από όπου αφαιρούμε τον φόρο εισοδήματος και το μέρισμα και έτσι προκύπτουν τα καθαρά αποτελέσματα χρήσης μετά φόρων τα οποία είναι 109.810.

|                                                      | ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΠ | ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΛΠ |
|------------------------------------------------------|-----------------|-----------------|
| <b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ</b>            |                 |                 |
| Κέρδη/Ζημιές πρό Φόρων & μετά Δικαιωμάτων Μειοψηφίας | -283,527.03     | -286,065.74     |
| Μείον:                                               |                 |                 |
| Φόρος Εισοδήματος Χρήσης (χωρίς μη ενσωματωμένους)   | 73,717.03       | 74,377.09       |
| Αναβαλλόμενοι Φόροι                                  |                 | 507.74          |
| Σύνολο Φόρων                                         | 73,717.03       | 74,884.83       |
| Κέρδη προς Διάθεση/Διανομή                           | -209,810.00     | -211,180.91     |
| Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:                |                 |                 |
| Μερίσματα                                            | 100,000.00      | 100,000.00      |
| Σύνολο Διάθεσης                                      | 100,000.00      | 100,000.00      |
| Υπόλοιπο Κερδών έτους                                | -109,810.00     | -111,180.91     |

- ❖ Ακόμη, η μείωση των αποσβέσεων κατά τα Δ.Λ.Π έχει σαν αποτέλεσμα τη μείωση των εξόδων με συνέπεια την αύξηση των κερδών στο συγκεκριμένο παράδειγμα. Αυτό σημαίνει για την επιχείρηση επιβολή αυξημένης φορολογίας.

## 7.2.2. Σύγκριση Οικονομικών Καταστάσεων Εταιρίας Β

Συγκρίνοντας τους Ισολογισμούς για την δεύτερη εταιρία, την ξενοδοχειακή επιχείρηση, παρατηρήσαμε ότι ο Ισολογισμός με βάση τα Δ.Λ.Π, εμφανίζει αυξημένο Γενικό Σύνολο Ενεργητικού και ίδιο Γενικό Σύνολο Παθητικού (Ενεργητικό - Παθητικό: **1,628,000.00** έναντι **1,606,000.00**). Στη συνέχεια παρουσιάζονται και άλλες διαφορές, οι σπουδαιότερες από τις οποίες είναι:

- ❖ Οι Αποσβέσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π παρουσιάζονται μειωμένες κατά 12.000

|                                 | ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΠ | ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΛΠ |
|---------------------------------|-----------------|-----------------|
| Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός    | 120,000.00      | 120,000.00      |
| Μείον: Συσσωρευμένες Αποσβέσεις | (24,000.00)     | (12,000.00)     |
|                                 | 96,000.00       | 108,000.00      |

- ❖ Το σύνολο των Ακινήτοποιήσεων Ενεργητικού είναι μεγαλύτερο στον Ισολογισμό με βάση τα Δ.Λ.Π απ' ότι στον Ισολογισμό με βάση τα Ε.Λ.Π, λόγω των διαφορετικών μεθόδων χειρισμού των Αποσβέσεων που χρησιμοποιούνται.

|                                               | ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΠ     | ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΛΠ     |
|-----------------------------------------------|---------------------|---------------------|
| <b>ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ</b>              |                     |                     |
| Κτίρια & Τεχνικά έργα                         | 1,000,000.00        | 1,000,000.00        |
| Μείον: Συσσωρευμένες Αποσβέσεις               | 0.00                | 0.00                |
|                                               | 1,000,000.00        | 1,000,000.00        |
| Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός                  | 120,000.00          | 120,000.00          |
| Μείον: Συσσωρευμένες Αποσβέσεις               | (24,000.00)         | (12,000.00)         |
|                                               | 96,000.00           | 108,000.00          |
| Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές |                     |                     |
| <b>Σύνολο ενσώματων Ακινήτοποιήσεων</b>       | <b>1,096,000.00</b> | <b>1,108,000.00</b> |



- ❖ Στα αποτελέσματα εκμετάλλευσης τα Καθαρά Αποτελέσματα (κέρδη) χρήσης προ φόρων είναι μεγαλύτερα στον Ισολογισμό των Δ.Λ.Π σε σχέση με αυτά του Ισολογισμού των Ε.Λ.Π, πράγμα που σημαίνει ότι έχουμε μεγαλύτερη φορολογία.

|                                                 | ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΠ | ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΛΠ |
|-------------------------------------------------|-----------------|-----------------|
| <b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ</b>                                 |                 |                 |
| <i>Υπηρεσίες</i>                                |                 |                 |
| Υπηρεσίες - σε τρίτους                          | -220,000.00     | -220,000.00     |
| <i>Συνολικές Πωλήσεις Υπηρεσιών</i>             | -220,000.00     | -220,000.00     |
|                                                 |                 |                 |
| <b>ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ</b>                        |                 |                 |
| Κόστος πωληθέντων                               | 140,000.00      | 130,000.00      |
| <i>πωλήσεων)</i>                                | 140,000.00      | 130,000.00      |
|                                                 |                 |                 |
| <b>Λοιπά έσοδα εκμετάλλευσης</b>                |                 |                 |
| Λοιπά έσοδα εκμετάλλευσης                       | -60,000.00      | -60,000.00      |
| <i>Σύνολο Υπηρεσιών/Διάθεσης/Αναδιοργάνωσης</i> | -60,000.00      | -60,000.00      |
|                                                 |                 |                 |
| <b>Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης</b>         | -140,000.00     | -150,000.00     |

Οι παραπάνω αποκλίσεις επηρεάζουν αντίστοιχα και τα Αποτελέσματα Χρήσης:

- ❖ Παρατηρούμε ότι στα αποτελέσματα χρήσης δεν περιλαμβάνονται τα Έκτακτα Αποτελέσματα σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. Αντίθετα, εμφανίζονται τα Καθαρά Αποτελέσματα χρήσης προ φόρων 101.000 από όπου αφαιρούμε το φόρο εισοδήματος και τους αναβαλλόμενους φόρους και τελικά προκύπτουν τα Καθαρά Αποτελέσματα χρήσης μετά φόρων 65.650.
- ❖ Ακόμη, η μείωση των Αποσβέσεων κατά τα Δ.Λ.Π έχει σαν αποτέλεσμα τη μείωση των εξόδων με συνέπεια την αύξηση των κερδών στο συγκεκριμένο παράδειγμα. Αυτό σημαίνει για τις επιχειρήσεις επιβολή αυξημένης φορολογίας.

|                                                            | ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΠ    | ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΛΠ    |
|------------------------------------------------------------|--------------------|--------------------|
| <b>Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης</b>                    | <b>-140,000.00</b> | <b>-150,000.00</b> |
| <b>Εξοδα</b>                                               |                    |                    |
| Αμοιβές & έξοδα προσωπικού                                 | 15,000.00          | 15,000.00          |
| Παροχές τρίτων                                             | 15,000.00          | 15,000.00          |
| Διάφορα έξοδα                                              | 10,000.00          | 10,000.00          |
| Αποσβέσεις επίπλων                                         | 24,000.00          | 12,000.00          |
| <b>Σύνολο Εξόδων</b>                                       | <b>64,000.00</b>   | <b>52,000.00</b>   |
| <b>Χρηματοοικονομικά (έσοδα)/έξοδα</b>                     |                    |                    |
| Πιστωτικοί τόκοι                                           | -3,000.00          | -3,000.00          |
| <b>Σύνολα χρηματοοικονομικά</b>                            | <b>-3,000.00</b>   | <b>-3,000.00</b>   |
| <b>Αποτελέσματα προ Φόρων &amp; Δικαιωμάτων Μειοψηφίας</b> | <b>-79,000.00</b>  | <b>-101,000.00</b> |
| <b>Μείον:</b>                                              |                    |                    |
| Φόρος Εισοδήματος Χρήσης (χωρίς μη ενσωματομένους)         | 27,650.00          | 35,350.00          |
| <b>Σύνολο Φόρων</b>                                        | <b>27,650.00</b>   | <b>35,350.00</b>   |
| <b>Κέρδη προς Διάθεση/Διανομή</b>                          | <b>-51,350.00</b>  | <b>-65,650.00</b>  |

### 7.3. Συμπεράσματα

Οι περισσότερες χώρες της Ευρώπης έχουν προσαρμόσει τα Λογιστικά τους Πρότυπα σύμφωνα με τα Διεθνή αποδεκτά Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π). Στη χώρα μας μέχρι στιγμής υποχρέωση να υποβάλλουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π έχουν μόνο οι διεθνικές εταιρίες (Α.Ε) και οι επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Από 1/1/2015 υποχρεούνται όλες οι εταιρίες να τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία με βάση τα Δ.Λ.Π. Ήδη τα νέα λογιστικά πρότυπα, σύμφωνα με το Ν.4308/2014, είναι παρεμφερή με τα Δ.Λ.Π. Το ερώτημα που τίθεται όμως είναι: είναι σημαντικό και απαραίτητο μια εταιρία και πιο συγκεκριμένα μια Ανώνυμη Εταιρία να συμβαδίζει με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα;

**Τί παραπάνω μπορεί να προσδώσει στην ίδια την εταιρία, στο περιβάλλον που δραστηριοποιείται αλλά και στην Ελληνική κοινωνία ο επαναπροσδιορισμός των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π) και η εναρμόνισή τους με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα; (Δ.Λ.Π)**

Η διεθνής αγορά λειτουργεί με τους δικούς της διεθνείς κανόνες και νόμους. Τα Δ.Λ.Π με τη σειρά τους στηρίζονται στις αρχές – κανόνες της αγοράς και απεικονίζουν την πραγματική αξία μιας εταιρίας. Για παράδειγμα, μεταξύ των Ε.Λ.Π. και του Δ.Λ.Π. 12: **α)** αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος των επιχειρήσεων, σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ο φόρος εισοδήματος αποτελεί «**βάρος εταιρικό**» και λογίζεται διαμέσου του πίνακα διανομής κερδών, δηλαδή εμφανίζεται στον πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης.

Αντίθετα, στο Δ.Λ.Π. ο φόρος εισοδήματος αποτελεί, τις περισσότερες φορές, έξοδο της χρήσης και πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά, δηλαδή καταχωρείται στα Αποτελέσματα Χρήσης της επιχείρησης.

**β)** τα Ε.Λ.Π. αναγνωρίζουν μονάχα τον πληρωτέο φόρο. Αν δεν συντρέχουν λόγοι διανομής τα έσοδα από τα αποθεματικά μεταφέρονται στις **λογιστικές διαφορές** και δεν επηρεάζουν το φορολογητέο εισόδημα, αφού είναι «αφορολόγητα», τουλάχιστον στην παρούσα χρήση. Εάν συντρέχει διανομή, υπολογίζεται ο φόρος που τους αναλογεί και πάλι για την τρέχουσα χρήση.

Στην περίπτωση των Δ.Λ.Π. τα πράγματα περιπλέκονται σίγουρα περισσότερο. Τα αποθεματικά θα πρέπει να θεωρούνται αφορολόγητα για τις φορολογικές αρχές, αλλά σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων, να λογιστούν οι αναβαλλόμενες φορολογικές

υποχρεώσεις. Είναι κάτι εξαιρετικά δύσκολο να εκτιμηθεί σε πολλές περιπτώσεις, αλλά είναι και κάτι εξαιρετικά σημαντικό για πολλές εταιρίες που έχουν υψηλά ποσά τέτοιων αποθεματικών στον ισολογισμό τους.

Με βάση τα Ε.Λ.Π. οι **λογιστικές διαφορές** δεν εμφανίζονται λογιστικά, παρά μόνο στα έντυπα των φορολογικών δηλώσεων. Ακόμη όμως και οι υπαρκτές λογιστικές διαφορές δεν αποδίδονται λογιστικά. Αυτό έχει ως συνέπεια να μην γνωρίζουμε, ποιες από αυτές πρόκειται να αναστραφούν μελλοντικά (προσωρινές διαφορές), επηρεάζοντας στο μέλλον τη φορολογία εισοδήματος και ποιες θα παραμείνουν ως έχουν (μόνιμες διαφορές), αφήνοντας την ανεπηρέαστη.

Τα Δ.Λ.Π. προτείνουν και εδώ μία άλλη αντιμετώπιση του θέματος, όπως οι λογιστικές διαφορές θα πρέπει να εμφανίζονται και λογιστικά. Οι προσωρινές θα πρέπει να εμφανίζονται κατά τον υπολογισμό της αναβαλλόμενης φορολογίας, όπως έγινε και στην εφαρμογή που παραθέσαμε. Έτσι, θα γνωρίζει ο αναγνώστης σε ποιες λογιστικές διαφορές οφείλεται η αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας, που είναι και αυτές που πρόκειται να αναστραφούν. Οι μόνιμες διαφορές, από την άλλη, εμφανίζονται κατά τη συμφωνία του λογιστικού αποτελέσματος με τους φόρους έξοδα. Έτσι, γνωρίζει ο αναγνώστης ποιες είναι οι λογιστικές διαφορές που δεν αναμένεται να αναστραφούν, που είναι και αυτές για τις οποίες δεν συντρέχει λόγος αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας.

Επίσης, τα Ε.Λ.Π. προβλέπουν, υπό προϋποθέσεις, τη μεταφορά ζημιών για συμψηφισμό διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη, κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά. Αυτό δεν επηρεάζει τον φόρο που καταβάλλεται στην τρέχουσα χρήση, αλλά μόνο τον φόρο που αναμένεται να καταβληθεί σε επόμενες. Συνεπώς δεν εμφανίζεται πουθενά στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας χρήσης.

Με τα Δ.Λ.Π. ο χειρισμός είναι διαφορετικός. Σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού, η επιχείρηση θα πρέπει να επανεκτιμά τις μη αναγνωρισμένες αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και μπορεί να αναγνωρίσει μία προηγούμενως μη αναγνωρισμένη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, στο βαθμό που είναι πιθανό ότι μελλοντικό φορολογητέο κέρδος θα επιτρέψει την ανάκτηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης.

Όσον αφορά τα δύο είδη προβλέψεων που αναγνωρίζονται, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π το ύψος τους καθορίζεται από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις. Οι σχηματισμένες εντός της χρήσης προβλέψεις που δεν ανήκουν στις δύο αυτές αναγνωρισμένες κατηγορίες ή υπερβαίνουν τα προβλεπόμενα ποσά, μεταφέρονται στις λογιστικές διαφορές.

Με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. το θέμα αυτό επιλύεται. Η κάθε πρόβλεψη για ζημία ή έξοδο ή υποτίμηση, σημαίνει ένα ποσό που έχει πραγματοποιηθεί και λογιστικοποιηθεί στην τρέχουσα χρήση, αλλά αναμένεται να εκπέσει φορολογικά σε μία επόμενη, όταν γίνει «βέβαιο και εκκαθαρισμένο».

Συνεπώς, αποτελεί ένα ποσό φόρου που θα πληρώσει λιγότερο η επιχείρηση στο μέλλον, και για τον λόγο αυτό αναγνωρίζει ισόποση αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση στην τρέχουσα χρήση. Έτσι στον υπολογισμό του τρέχοντος φόρου συμπεριλαμβάνονται, όπως και πριν, μόνο οι εκπιπόμενες προβλέψεις, ενώ όλες οι υπόλοιπες περιλαμβάνονται στους αναβαλλόμενους φόρους. Η επιχείρηση επιλέγει να σχηματίσει προβλέψεις ανάλογα με τη βούληση της και με βάση τον ορισμό του νόμου 2190/1920. Η φορολογία από τη πλευρά της, εισπράττει τα χρήματα που απαιτεί και που ρυθμίζονται από τις διατάξεις της. Υπάρχει μία διάκριση ρόλων και σκοπιμοτήτων. Και φυσικά αποδεσμεύονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις από τη φορολογική νομοθεσία.

Η βασικότερη όμως διαφορά των δυο προτύπων έγκειται στην αντίληψη. Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., φόροι είναι τα ποσά που αναλογούν στα φορολογητέα κέρδη της τρέχουσας χρήσης, όπως αυτά προκύπτουν από τις οικονομικές ή καλύτερα τις φορολογικές οικονομικές καταστάσεις. Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., φόροι είναι τα ποσά που αναλογούν στα λογιστικά κέρδη, αν από αυτά αφαιρεθούν οι μόνιμες διαφορές, και αυτοί χωρίζονται σε δύο κατηγορίες. Τον τρέχοντα φόρο, που είναι ο ίδιος με αυτόν των Ε.Λ.Π. και πληρώνεται στην τρέχουσα χρήση και τους αναβαλλόμενους φόρους, που προκύπτουν από οικονομικά γεγονότα που συντελέστηκαν και λογιστικοποιήθηκαν στην τρέχουσα χρήση, αλλά θα αναγνωρισθούν φορολογικά ή θα «φορολογικοποιηθούν» σε επόμενες χρήσεις. Πρόκειται λοιπόν, για μία **ουσιώδη διαφορά αντίληψης.**

Η κατανόηση αυτής της ουσιώδους διαφοράς αντίληψης, γίνεται κατανοητή και από την εμπειρική μας μελέτη με καταγραφές όπως: τις **Αποσβέσεις** που παρουσιάζονται μειωμένες / στο σύνολο των **Ακινήτοποιήσεων του Ενεργητικού**: είναι μεγαλύτερο στον Ισολογισμό Δ.Λ.Π από τον Ισολογισμό Ε.Λ.Π, στην πραγματική εικόνα των Παγίων και του Ενεργητικού / στα **Καθαρά Αποτελέσματα** χρήσης προ φόρων: είναι μεγαλύτερα στον Ισολογισμό των Δ.Λ.Π σε σχέση με αυτά του Ισολογισμού των Ε.Λ.Π / στην **αυξανόμενη φορολογία**: εξισορροπείται με τους αναβαλλόμενους φόρους (ποσοτικά στοιχεία). Επισημαίνεται, λοιπόν, πως ωφέλιμο είναι η Ελληνική αγορά από τη στιγμή που αποτελεί μέρος της Διεθνούς, να προσαρμόζεται στους Διεθνείς κανόνες της αγοράς.

Προκειμένου μια Α.Ε να κατέχει θέση στη διεθνή αγορά, ικανή και αναγκαία συνθήκη αποτελεί η **εξωστρέφεια**. ( Ο όρος (κανόνας) εξωστρέφεια χρησιμοποιείται συχνά στον επιχειρηματικό χώρο ως κύρια λειτουργία των Α.Ε αλλά και ως παράγοντας ανάκαμψης μιας οικονομίας. Η μια διάσταση της εξωστρέφειας, αυτή που πρέπει να έχουν ως σκοπό όλες οι επιχειρήσεις προκειμένου να διοχετεύουν και να διακινούν τα προϊόντα και τις υπηρεσίες τους σε μεγαλύτερης αγοραστικής δύναμης αγορές, είναι η στροφή των επιχειρήσεων προς εξαγωγικού χαρακτήρα δραστηριότητες και διεξόδυση σε αγορές του εξωτερικού. Υπάρχει όμως και η άλλη διάσταση της εξωστρέφειας, αυτή που μειώνει τις εισαγωγές.) Διαπιστώνεται, πως για μια εταιρία η εξωστρέφεια αποτελεί απαραίτητο συστατικό στοιχείο για να κατακτήσει και μια καλύτερη θέση στη διεθνή αγορά αλλά και καλύτερες συνεργασίες. (ποιοτικά στοιχεία) Τα **Δ.Λ.Π** αποτελούν τη “**γέφυρα – κόστους - οφέλους**” : για τις εταιρίες που χρησιμοποιούν κοινούς κανόνες “επικοινωνίας” (Δ.Λ.Π), όπως: η πληροφόρηση προς τους επενδυτές, προμηθευτές και πελάτες γίνεται μέσα από τις καθαρές – “πραγματικές” καταστάσεις, οι συνεργασίες και οι επενδύσεις καθίστανται ευκολότερες και ο τρόπος αξιολόγησης αποτελεσματικότερος. Αποκτούν ένα ακόμα δείκτη αναγνωρισιμότητας και φερεγγυότητας στο περιβάλλον , που δραστηριοποιούνται.

## **ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

1. Σακέλλης. Εμμανουήλ, (2011), *Φορολογία και Διάθεση των κερδών (Α.Ε, Ε.Π.Ε, Ε.Ε, Τραπεζών, Κοινοπραξιών)*, Αθήνα, Εκδόσεις: ΒΡΥΚΟΥΣ
2. Λαζαρίδης. Γ.Τ, Παπαδόπουλος. Δ. Λ, (2006), *Χρηματοοικονομική διοίκηση Τεύχος Β*, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονία
3. Σύμφωνα με τον κανονισμό κοινότητας (ΕΚ) 364/2004, που είναι σε ισχύ από 1/1/2005
4. Νεγκάκης. Χ, (2012), *Λογιστική Εταιριών*, Θεσσαλονίκη, Εκδόσεις: Σοφία Α.Ε
5. Λεοντάρης. Μιλτιάδης. Κ, (2002), *Ανώνυμες Εταιρίες*, Αθήνα, Εκδόσεις: Πάμισος
6. Παπατούκας- Μπατσινίλας, (2010), *Σύγχρονη Λογιστική σύμφωνα με τα ΕΛΠ και ΔΛΠ*, Αθήνα, Εκδόσεις: Αθ. Σταμούλη
7. Κ.Ν 2190/1920, άρθρο 1
8. Κ.Ν 3604/2007, Άρθρο 11 §2
9. Αστικός Κώδικας, άρθρο 127, τροποποίηση του άρθρου 3 του Ν. 1329/1983
10. Εμπορικός Νόμος, άρθρο 40 και Κ.Ν 2190/1920, άρθρο 4, § 1, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 5 του Π.Δ 409/1986
11. Σταματόπουλος. Δημήτριος, (2012), *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*, Αθήνα, Elforin: Φορολογικό Ινστιτούτο
12. Ντζανάτος. Δημήτριος, (2008), *Δημιουργία των σημειώσεων των οικονομικών καταστάσεων και έλεγχος της πληρότητάς τους*, Αθήνα, Εκδόσεις: Καστανιώτη
13. Κ.Ν 2190/1920, άρθρο 44α, § 1
14. Σταματόπουλος. Δημήτριος, (2008), *Ανάλυση- Ερμηνεία Κώδικα βιβλίων Στοιχείων (Κ.Β.Σ)*, Αθήνα, Elforin: Φορολογικό Ινστιτούτο
15. Φίλος. Ιωάννης Λ, Αποστόλου Α, (2011), *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεωρητική Προσέγγιση και Εφαρμογές Μετατροπής*, Αθήνα, Εκδόσεις: Κλειδάριθμος
16. Άρθρο 28 του ΚΦΕ, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 14, § 15, του Ν. 3943/31/3/2001
17. Άρθρο 29, § 1, του ΚΦΕ
18. ΚΝ 2190/1920, άρθρο 2
19. ΚΝ 2190/1920, άρθρο 4
20. ΚΝ 2190/1920, άρθρο 7β και 1β

21. ΚΝ 2190/1920, άρθρο 44α, § 2
22. ΚΝ 2190/1920, άρθρο 45
23. Αληφαντής. Γεώργιος, (2011), Διανεμόμενα Κέρδη Α.Ε και Ε.Π.Ε, Αθήνα, Εκδόσεις: Πάμισος
24. Άρθρο 105, του Ν. 228/1994
25. Άρθρο 105 § 2 και § 6, Ν.228/1994
26. Άρθρο 16 §2 του Ν.301/2004
27. Άρθρο 12 §1 του Ν.3301/2004
28. Άρθρο 99 § 1

## **ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

29. Yuan Ding et.al. (2005), *Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture*, The International Journal of Accounting, Volume 40, Issue 4, Pages 325–350, Elsevier
30. Athanasios Bellas. Et.al. (2007), *The Consequences of Applying International Accounting Standards (IAS) to the Financial Statements of Greek Companies*, 30th Annual Congress of European Accounting Association, Lisbon-Portugal, Page 26
31. George Iatridis. Sotiris Rouvolis. (2010), *The post-adoption effects of the implementation of International Financial Reporting Standards in Greece*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 19, Issue 1, Pages 55–65, Elsevier

## **ΔΙΚΤΥΟΓΡΑΦΙΑ**

- [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
- [www.pandektis.gr](http://www.pandektis.gr)
- <http://www.expertsacademy.gr/index.php?module=content&task=display&id=138>



# ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

| ΕΤΑΙΡΙΑ Α                                             | 30.6.2014        | 30.6.2014        |
|-------------------------------------------------------|------------------|------------------|
|                                                       | ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Ε.ΑΠ | ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Δ.ΑΠ |
| <b>ΕΝΕΡΓΗΜΑΤΑ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΣ</b>                     |                  |                  |
| Κτίρια & Τεχνικά έργα                                 | 3,625.00         | 3,625.00         |
| Μείων: Συσσωρευμένες Αποσβέσεις                       | (555.83)         | (555.83)         |
| Μηχανήματα-Τεχνικές εγκαθ. & Λοιπός Μηχαν. Εξοπλισμός | 3,069.17         | 3,069.17         |
| Μείων: Συσσωρευμένες Αποσβέσεις                       | (181,693.18)     | (165,617.58)     |
| Μεταφορικά μέσα                                       | 13,051.52        | 111,537.12       |
| Μείων: Συσσωρευμένες Αποσβέσεις                       |                  | 0.00             |
|                                                       | 0.00             | 0.00             |
| Επιπλά και λοιπός εξοπλισμός                          | 59,073.37        | 59,073.37        |
| Μείων: Συσσωρευμένες Αποσβέσεις                       | (58,206.59)      | (58,206.59)      |
| Ανανηροποιήσιμες υπό εκτέλεση και προκαταβολές        | 866.78           | 866.78           |
| Σύνολο ενσώματων Ανανηροποιήσεων                      | 16,987.47        | 115,473.07       |
| Σύνολο Ανανηροποιήσεων ΓΙ-ΓΙΙ                         | 16,987.47        | 115,473.07       |
| <b>ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>                |                  | 3,252.96         |
|                                                       | 0.00             | 3,252.96         |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΓΙ-ΓΙΙ-ΓΙΙΙ</b>          | 16,987.47        | 118,726.03       |
| <b>Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>                      |                  |                  |
| <b>Π. Βραχυπρόθεσμες Απαιτήσεις</b>                   |                  |                  |
| Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις - Πελάτες                   | 685,402.12       | 685,402.12       |
| Πρόβλ. επιμ. για Επισφαλείς απαιτήσεις                |                  | 0.00             |
| Σύνολο Βραχυπρόθεσμων Απαιτήσεων                      | 685,402.12       | 685,402.12       |
| Χρεώστες διάφοροι                                     | 85,976.58        | 85,976.58        |
| Σύνολο βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων                      | 771,378.70       | 771,378.70       |
| <b>ΙV. Διαθέσιμα</b>                                  |                  |                  |
| Ταμείο                                                | 3,875.10         | 3,875.10         |
| Καταθέσεις Οντας & Προθεσμίας                         | 140,695.79       | 140,695.79       |
| Σύνολο Καταθέσεων Οντας & Προθεσμίας                  | 140,695.79       | 140,695.79       |
| Σύνολο Διαθεσίμων                                     | 144,570.89       | 144,570.89       |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>              | 915,949.59       | 915,949.59       |
| <b>Ε. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>         |                  |                  |
| Εξόδα Επομένων Χρήσεων                                | 420.00           | 420.00           |
| Σύνολο Μεταβατικών Λογαριασμών Ενεργητικού            | 420.00           | 420.00           |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>                             | 933,357.06       | 1,035,095.62     |

| ΠΑΘΗΤΙΚΟ & ΙΔΙΑ ΚΕ ΦΑΛΛΙΑ                                  |                     |                       |
|------------------------------------------------------------|---------------------|-----------------------|
| <b>A. ΙΔΙΑ ΚΕ ΦΑΛΛΙΑ</b>                                   |                     |                       |
| <b>I. Μετοχικό Κεφάλαιο</b>                                |                     |                       |
| Καταβληθέν                                                 | (60,000.00)         | (60,000.00)           |
|                                                            | (60,000.00)         | (60,000.00)           |
| <b>IV. Αποθεματικά Κεφάλαια</b>                            |                     |                       |
| Τακτικό αποθεματικό                                        | (20,084.29)         | (20,084.29)           |
|                                                            | (20,084.29)         | (20,084.29)           |
| <b>V. Αποτελέσματα είν νέο</b>                             |                     |                       |
| Υπόλοιπο Κερδών/Ζημιών Χρήσεως                             | (109,810.00)        | (111,180.91)          |
| Κέρδη/Ζημιές Προηγούμενων Χρήσεων                          | (158,247.74)        | (153,719.94)          |
| Σύνολο Αποτελεσμάτων είν νέο                               | (268,057.74)        | (264,900.85)          |
|                                                            |                     |                       |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕ ΦΑΛΛΙΩΝ</b>                             | <b>(348,142.03)</b> | <b>(362,244.57)</b>   |
| <b>B. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ</b>               |                     |                       |
| Πρόβλ. για απώζημ. προσεπακού λόγω εξόδου από την υπηρεσία |                     | (46,156.59)           |
|                                                            | 0.00                | (46,156.59)           |
| <b>Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</b>                                      |                     |                       |
| Δάνεια Ταμειντηρίου                                        |                     | 0.00                  |
| Υποχρεώσεις από χρηματοοικονομικά μισθώματα                |                     | (21,805.78)           |
| <b>ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</b>                       |                     | <b>(2,628.76)</b>     |
| Σύνολο Μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων                          | 0.00                | (24,434.54)           |
| <b>II. Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις</b>                      |                     |                       |
| Προμηθευτές Εσωτερικού                                     | (356,337.06)        | (356,337.06)          |
| Σύνολο Προμηθευτών                                         | (356,337.06)        | (356,337.06)          |
| Υποχρεώσεις βραχ. χρηματοοικονομικών μισθώματων            |                     | (16,384.84)           |
| Πληρωτέος φόρος εισοδήματος                                | (73,717.03)         | (74,377.09)           |
| Λοιποί φόροι & Υποχρ. εώσεις πληρωτέα                      | (48,324.42)         | (48,324.42)           |
| Συνολικοί φόροι & Υποχρ. Πληρωτέα                          | (122,041.45)        | (139,086.35)          |
| Κοινωνικές Ασφαλίσεις                                      | (4,720.32)          | (4,720.32)            |
| Λοιπές Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις ΥΠΟ-ΟΜΙΛΟΥ               |                     | 0.00                  |
| Μερίσματα πληρωτέα                                         | (100,000.50)        | (100,000.50)          |
| Λοιπές Βραχυπρόθεσμες Υποχρ. Προς Τρίτους                  |                     | 0.00                  |
| Πιστωτές Διάφοροι                                          | (2,115.70)          | (2,115.70)            |
| Σύνολο Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων                          | (585,215.03)        | (672,851.06)          |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ</b>                                  | <b>(585,215.03)</b> | <b>(672,851.06)</b>   |
| <b>Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</b>                |                     |                       |
| Εσοδα επομένων χρήσεων                                     |                     | 0.00                  |
| Δεδουλευμένα έξοδα                                         | 0.00                | 0.00                  |
| Λοιποί Μεταβατικοί λογαριασμοί Παθητικού                   | 0.00                | 0.00                  |
|                                                            | 0.00                | 0.00                  |
| <b>ΕΝΔΙΑΜΕΣΟΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ # 48</b>                         |                     | 0.00                  |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕ ΦΑΛΛΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ</b>             | <b>(933,357.06)</b> | <b>(1,035,095.62)</b> |

## Πίνακας 1

| ΕΤΑΙΡΙΑ Α                                                                | 30.6.2014          | 30.6.2014          |
|--------------------------------------------------------------------------|--------------------|--------------------|
| ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ                                         | ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Ε.ΛΠ   | ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Δ.ΛΠ   |
| <b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ</b>                                                          |                    |                    |
| Υπηρεσίες - σε τρίτους                                                   | -678,036.29        | -678,036.29        |
| <i>Είσοδο Καθερέων Πωλήσεων</i>                                          | -678,036.29        | -678,036.29        |
| <b>ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ</b>                                                 |                    |                    |
| Αποσβέσεις παραγωγής                                                     | 4,679.02           | 8,810.81           |
| Μισθοδοσία παραγωγής                                                     | 50,131.84          | 50,131.84          |
| Αποζημιώσεις παραγωγής                                                   |                    | 1,061.12           |
| Αμοιβές τρίτων                                                           | 106,853.24         | 106,853.24         |
| Ενέργεια (ρεύμα, νερό, πετρέλαιο) 63                                     | 6,477.99           | 4,548.51           |
| Επισκευές - συντήρηση                                                    |                    | 0.00               |
| Ενοίκια παραγωγής (leasing και εγκαταστάσεων)                            | 102,530.04         | 94,140.90          |
| Διάφορα άλλα γενικά βιομηχανικά έξοδα                                    |                    | 0.00               |
| Διάφορα άλλα έξοδα παραγωγής                                             | 5,288.11           | 5,288.11           |
| <b>Σύνολο Κόστους Πωληθέντων (ώλες οι κατηγορίες πωλήσεων)</b>           | <b>275,960.24</b>  | <b>270,834.53</b>  |
|                                                                          |                    |                    |
| <b>Μικτά Αποτέλεσματα Εκμετάλλευσης</b>                                  | <b>-402,076.05</b> | <b>-407,201.76</b> |
|                                                                          |                    |                    |
| <b>Μικτά Αποτέλεσματα Εκμετάλλευσης μετά από Λοιπά Λειτουργικά Έσοδα</b> | <b>-402,076.05</b> | <b>-407,201.76</b> |
| <b>Μαίον:</b>                                                            |                    |                    |
| <b>Έξοδα Διοίκησης</b>                                                   |                    |                    |
| Μισθοδοσία                                                               | 21,485.07          | 21,485.07          |
| Αποσβέσεις διοίκησης                                                     | 2,005.30           | 2,005.30           |
| Ενοίκια (leasing και εγκαταστάσεων)                                      | 43,941.44          | 43,941.44          |
| Management Fees - Royalties 63                                           | 2,776.28           | 2,776.28           |
| Αμοιβές τρίτων                                                           | 45,794.25          | 45,794.25          |
| Λοιπά Εκτακτα Έξοδα                                                      | 400.00             | 400.00             |
| Λοιπά                                                                    | 2,266.33           | 2,266.33           |
| <b>Σύνολο Διοικητικών Εξόδων</b>                                         | <b>118,668.67</b>  | <b>118,668.67</b>  |
|                                                                          |                    |                    |
| <b>Σύνολο Λειτουργικών Εξόδων</b>                                        | <b>118,668.67</b>  | <b>118,668.67</b>  |
| <b>Μικτά Αποτέλεσματα</b>                                                | <b>-283,407.38</b> | <b>-288,533.09</b> |
| <b>Πλέον:</b>                                                            |                    |                    |
| <b>Χρηματοοικονομικά Έσοδα &amp; Έσοδα από Σπενδύσεις</b>                |                    |                    |
| Πιστωτικοί Τόκοι & Συναφή Έσοδα                                          | -124.91            | -124.91            |
| Υποσύνολο                                                                | -124.91            | -124.91            |
| <b>Μαίον:</b>                                                            |                    |                    |
| <b>Χρηματοοικονομικά Έξοδα &amp; Ζημιές από Σπενδύσεις</b>               |                    |                    |
| <b>Χρηματοοικονομικά Μισθώματα</b>                                       |                    | 2,587.00           |

|                                                      |             |             |
|------------------------------------------------------|-------------|-------------|
| Τόκα από Μετατρέψιμα Ομόλογα                         |             | 0.00        |
| Χρεωστικοί Τόκοι Βραχ. Δανείων & Συναφή Έξοδα        | 5.26        | 5.26        |
| Υποσύνολο                                            | 5.26        | 2,592.26    |
| Καθαρά Χρηματοοικονομικά Έσοδα/Έξοδα                 | -119.65     | 2,467.35    |
| Έσοδα προ Λειτουργικών Αποτελεσμάτων                 | -283,527.03 | -286,065.74 |
|                                                      |             |             |
| Αποτελέσματα προ Φόρων & Δικαιωμάτων Μειωψηφίας      | -283,527.03 | -286,065.74 |
|                                                      |             |             |
| Κέρδη/Ζημιές προ Φόρων & μετά Δικαιωμάτων Μειωψηφίας | -283,527.03 | -286,065.74 |
|                                                      |             |             |
| <b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ</b>            |             |             |
|                                                      |             |             |
| Κέρδη/Ζημιές προ Φόρων & μετά Δικαιωμάτων Μειωψηφίας | -283,527.03 | -286,065.74 |
|                                                      |             |             |
| Π.έον:                                               |             |             |
| Αποθεματικά προς Διάθεση                             |             | 0.00        |
| Κέρδη/Ζημιές Προηγούμενων Χρήσεων                    | -158,247.74 | -153,719.94 |
| Υποσύνολο                                            | -158,247.74 | -153,719.94 |
| Μείον:                                               |             |             |
| Φόρος Εισοδήματος Χρήσης (χωρίς μη ενσωματωμένους)   | 73,717.03   | 74,377.09   |
| Αναβλλόμενοι Φόροι                                   |             | 507.74      |
| Σύνολο Φόρων                                         | 73,717.03   | 74,884.83   |
|                                                      |             |             |
| Κέρδη προς Διάθεση/Διανομή                           | -368,057.74 | -364,900.85 |
|                                                      |             |             |
| <b>Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:</b>         |             |             |
|                                                      |             |             |
| Μερίσματα                                            | 100,000.00  | 100,000.00  |
| Σύνολο Διάθεσης                                      | 100,000.00  | 100,000.00  |
| Υπόλοιπο Κερδών εις νέο                              | -268,057.74 | -264,900.85 |
|                                                      |             |             |

## Πίνακας 1α)

| ΕΤΑΙΡΙΑ Β                                      | 30.6.2014           | 30.6.2014           |
|------------------------------------------------|---------------------|---------------------|
|                                                | ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΠ     | ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΛΠ     |
| <b>ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ</b>               |                     |                     |
| Κτίρια & Τεχνικά έργα                          | 1,000,000.00        | 1,000,000.00        |
| Μείον: Συσσωρευμένες Αποσβέσεις                | 0.00                | 0.00                |
|                                                | 1,000,000.00        | 1,000,000.00        |
| Επιπula και λοιπός εξοπλισμός                  | 120,000.00          | 120,000.00          |
| Μείον: Συσσωρευμένες Αποσβέσεις                | (24,000.00)         | (12,000.00)         |
|                                                | 96,000.00           | 108,000.00          |
| Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές  |                     |                     |
| Σύνολο ενσώματων Ακινήτοποιήσεων               | 1,096,000.00        | 1,108,000.00        |
| <b>Σύνολο Ακινήτοποιήσεων ΓΙ+ΓΠ</b>            | <b>1,096,000.00</b> | <b>1,108,000.00</b> |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΓΙΟΥ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΓΙ+ΓΠ+ΓΠΙ</b>     | <b>1,096,000.00</b> | <b>1,108,000.00</b> |
| <b>Δ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ</b>               |                     |                     |
| <b>Ι. ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>                            |                     |                     |
| Εμπορεύματα                                    | 40,000.00           | 50,000.00           |
| Σύνολο Αποθεμάτων                              | 40,000.00           | 50,000.00           |
| <b>ΙΙ. Βραχυπρόθεσμες Απαιτήσεις</b>           |                     |                     |
| Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις - Πελάτες            |                     |                     |
| Σύνολο Βραχυπρόθεσμων Απαιτήσεων               | 100,000.00          | 100,000.00          |
| Λογαριασμός Εκπρόθεσμων Απαιτήσεων             |                     |                     |
| Γραμμάτια Εισπρακτέα                           | 120,000.00          | 120,000.00          |
| Επισφαλείς επίδοχοι πελάτες και γραφάστες      | 120,000.00          | 120,000.00          |
| Σύνολο βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων               | 220,000.00          | 220,000.00          |
| <b>ΙV. Διαθέσιμα</b>                           |                     |                     |
| Ταμείο                                         | 150,000.00          | 150,000.00          |
| Ληγμένα τοκαμερίδια εισπρακτέα                 |                     |                     |
| Καταθέσεις Όψεως & Προθεσμίας/ Σε Ξένο Νόμισμα |                     |                     |
| Καταθέσεις Όψεως & Προθεσμίας                  | 100,000.00          | 100,000.00          |
| Σύνολο Καταθέσεων Όψεως & Προθεσμίας           | 250,000.00          | 250,000.00          |
| Σύνολο Διαθεσίμων                              | 250,000.00          | 250,000.00          |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>       | <b>510,000.00</b>   | <b>520,000.00</b>   |
| <b>Ε. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>  |                     |                     |
| Εξόδα Επομένων Χρήσεων                         | 0.00                | 0.00                |
| Εσοδα χρήσεως εισπρακτέα                       |                     |                     |
| Λοιποί μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού     |                     |                     |
| Σύνολο Μεταβατικών Λογαριασμών Ενεργητικού     | 0.00                | 0.00                |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ</b>                      | <b>1,606,000.00</b> | <b>1,628,000.00</b> |

|                                                            |                |                |
|------------------------------------------------------------|----------------|----------------|
| <b>ΠΑΘΗΤΙΚΟ &amp; ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ</b>                        |                |                |
| <b>A. ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ</b>                                    |                |                |
| <b>I. Μετοχικό Κεφάλαιο</b>                                |                |                |
| Καταβεβλημένο                                              | (500,000.00)   | (500,000.00)   |
| Οφειλόμενο                                                 |                |                |
| Αποσβεσμένο                                                |                |                |
|                                                            | (500,000.00)   | (500,000.00)   |
|                                                            | 0.00           | 0.00           |
| V. Αποτελέσματα εις νέο                                    |                |                |
| Διαφορές φορολογικού ελέγχου                               |                |                |
| Υπόλοιπο Κερδών/Ζημιών Χρήσεως                             | (51,350.00)    | (65,650.00)    |
| Κέρδη/Ζημιές Προηγούμενων Χρήσεων                          | (664,650.00)   | (672,350.00)   |
| Τακτοποίηση κερδών προηγούμενων χρήσεων                    |                |                |
| Σύνολο Αποτελεσμάτων εις νέο                               | (716,000.00)   | (738,000.00)   |
|                                                            |                |                |
| ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ<br>( AI to AIX )                    | (1,216,000.00) | (1,238,000.00) |
| <b>B. ΠΡΟΒΛΨΕΙΣ ΓΙΑ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ</b>                |                |                |
| Προβλ. για αποζημ. προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία |                |                |
| <b>Λοιπές Προβλέψεις</b>                                   |                |                |
| Αναβαλλόμενοι τόκοι                                        |                |                |
| Αναβαλλόμενοι τόκοι - Πάγια                                |                |                |
|                                                            | 0.00           | 0.00           |
| <b>Γ. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</b>                                      |                |                |
| <b>I. Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις</b>                       |                |                |
| Μακροπρόθεσμα Δάνεια Τραπεζών σε ξένο νόμισμα              |                |                |
| Μακροπρόθεσμα Δάνεια Τραπεζών                              | (150,000.00)   | (150,000.00)   |
| Σύνολο δανείων από Τράπεζες                                | (150,000.00)   | (150,000.00)   |
| Δάνεια Ταμειο τηρίου                                       |                |                |
| Υποχρεώσεις από χρηματοοικονομικά μισθώματα                |                |                |
| Ομολογιακά δάνεια                                          |                |                |
| <b>ΠΑΡΑΓΩΓΑ</b>                                            |                |                |
| <b>Μακροπρόθεσμες Υποχρ. Προς εταιρείες Ομίλου Δεχτα</b>   |                |                |
| Μακροπρόθεσμες Υποχρ. Σε λοιπές συγγενείς                  |                |                |
| Μακροπρόθεσμες Υποχρ. Σε Τρίτους                           |                |                |
| Εξαγοράσιμες προνομιούχες μετοχές                          |                |                |
| Μακροπρ. Γραμματα πληρωτέα                                 |                |                |
| Μείον: Αναβαλλόμενοι Τόκοι                                 |                |                |
| Μακροπρ. Γραμματα πληρωτέα                                 | 0.00           | 0.00           |
| Λοιπές Μακροπρ. Υποχρεώσεις                                |                |                |
| ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ                              |                |                |
| Σύνολο Μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων                          | (150,000.00)   | (150,000.00)   |
|                                                            |                |                |
| <b>II. Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις</b>                      |                |                |
| <b>Προμηθευτές σε ξένο νόμισμα</b>                         |                |                |
| <b>Υποχρεώσεις ενδοεταιρικά υπόλοιπα ΥΠΟ-ΟΜΙΛΟΥ</b>        |                |                |
| <b>Υποχρεώσεις σε συνδεδεμένες εταιρείες ΥΠΟ-ΟΜΙΛΟΥ</b>    |                |                |
| Προμηθευτές Εσωτερικού                                     | (80,000.00)    | (80,000.00)    |
| <b>Σύνολο Προμηθευτών</b>                                  | (80,000.00)    | (80,000.00)    |
| Γραμματα Πληρωτέα                                          | (100,000.00)   | (100,000.00)   |
| Μείον: Αναβαλλόμενοι Τόκοι                                 |                |                |
| Γραμματα Πληρωτέα                                          | (100,000.00)   | (100,000.00)   |

|                                                 |                |                |
|-------------------------------------------------|----------------|----------------|
| Βραχυπρ. Υπολοιπο Μακροπρόθεσμου Δανείου        |                |                |
| Υποχρεώσεις βραχ. χρηματοοικονομικών μεθωμάτων  |                |                |
| Προκαταβολές Πελατών                            |                |                |
| ΦΠΑ πληρωτέος                                   |                |                |
| Παρακρατούμενοι φόροι πληρωτέοι                 |                |                |
| Πληρωτέος φόρος εισοδήματος                     |                |                |
| Φόροι σχετικοί με τα μερίσματα των συνδεδεμένων |                |                |
| Λοιποί φόροι & Υποχρεώσεις πληρωτέα             | (60,000.00)    | (60,000.00)    |
| Συνολικοί φόροι & Υποχρ. Πληρωτέα               | (60,000.00)    | (60,000.00)    |
|                                                 |                |                |
| Σύνολο Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων               | (240,000.00)   | (240,000.00)   |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ</b>                       | (390,000.00)   | (390,000.00)   |
| <b>Δ. ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ</b>     |                |                |
| Εσοδα επομένων χρήσεων                          |                |                |
| Δεδουλευμένα έξοδα                              | 0.00           | 0.00           |
| Λοιποί Μεταβατικοί λογαριασμοί Παθητικού        | 0.00           | 0.00           |
|                                                 | 0.00           | 0.00           |
| ΕΝΔΙΑΜΕΣΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ # 48                     |                |                |
|                                                 |                |                |
| ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ          | (1,606,000.00) | (1,628,000.00) |
| A+B+Γ+Δ                                         | 0.00           | 0.00           |

## Πίνακας 2

| ΕΤΑΙΡΙΑ Β                                                      | 30.6.2014       | 30.6.2014       |
|----------------------------------------------------------------|-----------------|-----------------|
| ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ                               | ΕΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΛΠ | ΕΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΔΔΠ |
| <b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ</b>                                                |                 |                 |
| Υπηρεσίες                                                      |                 |                 |
| Υπηρεσίες - σε τρίτους                                         | -220,000.00     | -220,000.00     |
| <i>Συνολικές Πωλήσεις Υπηρεσιών</i>                            | -220,000.00     | -220,000.00     |
| <b>ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ</b>                                       |                 |                 |
| Κόστος πωληθέντων                                              | 140,000.00      | 130,000.00      |
| <b>Σύνολο Κόστους Πωληθέντων (όλες οι κατηγορίες πωλήσεων)</b> | 140,000.00      | 130,000.00      |
| <b>Λοιπά έσοδα εκμετάλλευσης</b>                               |                 |                 |
| Λοιπά έσοδα εκμετάλλευσης                                      | -60,000.00      | -60,000.00      |
| <i>Σύνολο Υπηρεσιών/Διάθεσης/Αναδιοργάνωσης</i>                | -60,000.00      | -60,000.00      |
| <b>Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης</b>                        | -140,000.00     | -150,000.00     |
| <b>Εξόδα</b>                                                   |                 |                 |
| Αμοιβές & έξοδα προσωπικού                                     | 15,000.00       | 15,000.00       |
| Παροχές τρίτων                                                 | 15,000.00       | 15,000.00       |
| Διάφορα έξοδα                                                  | 10,000.00       | 10,000.00       |
| Αποσβέσεις επίπλων                                             | 24,000.00       | 12,000.00       |
| <b>Σύνολο Εξόδων</b>                                           | 64,000.00       | 52,000.00       |
| <b>Χρηματοοικονομικά (έσοδα)/έξοδα</b>                         |                 |                 |
| Πιστωτικοί τόκοι                                               | -3,000.00       | -3,000.00       |
| <b>Σύνολα χρηματοοικονομικά</b>                                | -3,000.00       | -3,000.00       |
| <b>Αποτελέσματα προ Φόρων &amp; Δικαιωμάτων Μειοψηφίας</b>     | -79,000.00      | -101,000.00     |
| <b>Μείον:</b>                                                  |                 |                 |
| Φόρος Εισοδήματος Χρήσης (χωρίς μη ενσωματωμένους)             | 27,650.00       | 35,350.00       |
| <b>Σύνολο Φόρων</b>                                            | 27,650.00       | 35,350.00       |
| <b>Κέρδη προς Διάθεση/Διανομή</b>                              | -51,350.00      | -65,650.00      |

## Πίνακας 2α)



