

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ»**

Σπουδάστριες

Ανδρεαδάκη Γεωργία Α.Μ. 8445

Καλογεράκη Ευαγγελία Α.Μ. 7327

Καραμπουρνιώτη Παναγιώτα Α.Μ. 8931

Εισηγητής – Καθηγητής

Καραμπίνης Νικόλαος

Ηράκλειο, 2013

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	7
ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ.....	7
ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	7
1.1 Εισαγωγή.....	7
1.2 Πρώτη φορολογική μεταρρύθμιση (1919-1950).....	8
1.2.1 Νόμος 1640/1919 «Περί φορολογίας καθαρών προσόδων».....	8
1.2.2 Νόμος 2190/1920 «Περί ανωνύμων εταιριών».....	10
1.3 Απαρχή της φορολογικής νομοθεσίας (1950-1990).....	11
1.3.1 Νομοθετικό Διάταγμα 3843/1958 «Περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων».....	11
1.3.1.1 Υποκείμενο του φόρου.....	11
1.3.1.2 Αντικείμενο του φόρου.....	12
1.3.1.3 Απαλλαγή από τον φόρο.....	13
1.3.1.4 Προσδιορισμός εισοδήματος νομικών προσώπων.....	15
1.3.1.5 Προσδιορισμός εισοδήματος νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.....	16
1.3.1.6 Υπολογισμός του φόρου.....	17
1.3.1.7 Υποχρέωση παρακράτησης φόρου.....	18
1.3.1.8 Έναρξη ισχύος Ν.Δ. 3843/1958.....	18
1.3.2 Ν.3190/1955 «Περί εταιριών περιορισμένη ευθύνης».....	19
1.3.2.1 Μετατροπή εταιρίας σε άλλο τύπο.....	20
1.3.2.2 Συγχώνευση κεφαλαιουχικών εταιριών.....	21
1.3.3 Προεδρικό διάταγμα 1123/1980 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.....	22
1.4 Ανατροπή στη φορολογία των εταιριών (1990-2013).....	23
1.4.1 Νόμος 2065/1992 «Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις».....	23
1.4.2 Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος».....	26
1.4.3 Νόμος 2578/1998 «Φορολογικό καθεστώς συγχωνεύσεων, διασπάσεων, εισφοράς ενεργητικού και ανταλλαγής τίτλων μεταξύ εταιριών διαφορετικών κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και άλλες διατάξεις».....	27
1.4.4 Νόμος 3091/2001 «Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις» - Κωδικοποιημένος με τον Ν.3943/2011».....	29
1.4.5 Νόμος 3427/2005 «Φόρος προστιθέμενης αξίας στις οικοδομές, μεταβολές στη φορολογία κεφαλαίου και άλλες διατάξεις» - Κωδικοποιημένος με τον Ν.4110/2013.....	30

Συμπέρασμα.....	33
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	34
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ	34
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ	34
2.1 Εισαγωγικά στοιχεία	34
2.2 Έννοια και στόχος της χρηματοοικονομικής λογιστικής.....	34
2.3 Έννοια και στόχος της φορολογικής λογιστικής	35
2.3.1 Επιβολή και Υποκείμενο του Φόρου.....	36
2.3.2 Αντικείμενο του Φόρου.....	36
2.3.3 Χρόνος επιβολής του Φόρου	37
2.4 Σύνδεση χρηματοοικονομικής και φορολογικής λογιστικής.....	37
2.5 Δαπάνες απόκτησης – χρηματοοικονομικός και φορολογικός χειρισμός	38
2.5.1 Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά – χρηματοοικονομική και φορολογική αντιμετώπιση.....	41
2.5.2 Λογιστικές διαφορές και φορολογική αναμόρφωση κερδών	42
2.6 Αποσβέσεις.....	45
2.6.1 Χρηματοοικονομική και φορολογική αντιμετώπιση αποσβέσεων	45
2.6.2 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων	48
2.6.3 Χρηματοοικονομικός και φορολογικός χειρισμός αποσβέσεων ασώματων ακινητοποιήσεων	49
2.7 Προβλέψεις	55
2.7.1 Χρηματοοικονομικός και φορολογικός χειρισμός προβλέψεων.....	55
2.7.1.1 Φορολογικά αναγνωρισμένες προβλέψεις	56
2.7.1.2 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις.....	57
2.7.1.3 Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.....	59
2.7.1.4 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού, λόγω εξόδου από την υπηρεσία.....	61
2.7.1.5 Γνωμοδότηση 20/935/1987	62
2.8 Γενικά στοιχεία χρεογράφων	64
2.8.1 Λογιστικός χειρισμός Κερδών/ Ζημιών /Αποτίμησης από πώληση χρεογράφων.....	64
Συμπέρασμα.....	66
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	68
ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ Ή ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ.....	68
3.1 Ιστορική αναδρομή – η σημασία των ΔΛΠ στις επιχειρήσεις.....	68
3.2 Όργανα Κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	72

3.2.1 Σκοποί του IASC ΚΑΙ IASB	73
3.2.2 Οργάνωση του IASB.....	73
3.2.3 Επίτροποι (Trustees).....	74
3.3 Λογιστική Τυποποίηση	74
3.3.1 Έννοια-Σκοπός	74
3.4 Γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές	75
3.5 Περιεχόμενο του όρου «Οικονομικές Καταστάσεις»	77
3.5.1 Ορισμός και σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων.....	77
3.5.2 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων με την εφαρμογή των ΔΛΠ.....	78
3.6 Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα	79
3.6.1 Καθιέρωση των ΔΛΠ στην Ελλάδα.....	79
3.6.2 Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ).....	80
3.6.3 Επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ στις Οικονομικές Καταστάσεις και στις Ελληνικές επιχειρήσεις γενικότερα.....	83
3.7 Επιδράσεις των ΔΛΠ στη φορολογία	85
3.7.1 Φόροι εισοδήματος-ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων.....	85
3.7.1.1 ΔΛΠ 8 «Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη» IAS 8 «Accounting Policies, charges in Accounting Estimates and Errors».....	87
3.7.1.2 ΔΛΠ 12 «Φόροι εισοδήματος» (IAS 12 :Income taxes).....	90
3.7.1.3 ΔΛΠ 16 «Ενσώματα Πάγια» (IAS 16 Property Plan and Equipment)	93
3.7.1.4 ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα» (IAS 40 Investment Property).....	96
Συμπέρασμα.....	99
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	101
Πίνακας συμπερασμάτων	102
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	105

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία έχει ως θέμα την «ιστορική εξέλιξη της φορολογικής λογιστικής στην Ελλάδα». Λόγω των σημαντικών μεταβολών που έχουν επέλθει τα τελευταία χρόνια στο φορολογικό σκηνικό της χώρας, επιχειρείται μία εκ βαθέων ανάλυση όλων των φορολογικών μεταρρυθμίσεων που έχουν συμβάλει, η κάθε μία με τον δικό της τρόπο, στην φορολογική αναμόρφωση των διατάξεων εκείνων που αφορούν ειδικά τα νομικά πρόσωπα. Για την ορθότερη συνοχή των πληροφοριών που παρατίθενται, γίνεται διαχωρισμός της πτυχιακής εργασίας σε τρία κεφάλαια.

Στο πρώτο κεφάλαιο της εργασίας γίνεται λόγος για την ιστορική εξέλιξη της φορολογικής νομοθεσίας στην Ελλάδα, ξεκινώντας από το 1920 έως σήμερα. Συγκεκριμένα, αναλύονται οι τρεις χρονικές περιόδους, μέσα στις οποίες έγιναν οι σημαντικότερες φορολογικές αλλαγές που σηματοδότησαν την οικονομία της χώρας. Έτσι, αναλύονται οι νόμοι και τα νομοθετικά διατάγματα που ψηφίστηκαν κατά την πρώτη φορολογική μεταρρύθμιση (1919-1950), εκείνα που ψηφίστηκαν και τροποποίησαν ή ενοποίησαν τα προηγούμενα, στην δεύτερη φορολογική μεταρρύθμιση (1950-1990), και τέλος αναλύονται οι νόμοι που αποτέλεσαν ανατροπή στη φορολογία των εταιριών, με την ψήφισή του από το 1990 έως σήμερα.

Το δεύτερο κεφάλαιο αναφέρεται στις διαφορές της χρηματοοικονομικής με τη φορολογική λογιστική. Επισημαίνονται ορισμένα εννοιολογικά στοιχεία (επιβολή και αντικείμενο του φόρου, σύνδεση χρηματοοικονομική και φορολογικής λογιστικής, δαπάνες απόκτησης και φορολογικός χειρισμός αυτών), ενώ ταυτόχρονα γίνεται προσπάθεια ανάλυσης του χρηματοοικονομικού και λογιστικού χειρισμού των αποσβέσεων, των φορολογικώς αναγνωρισμένων προβλέψεων, του λογιστικού χειρισμού κερδών, ζημιών και αποτίμησης από πώληση χρεογράφων, και άλλων θεμάτων που αφορούν τις διαφορές χρηματοοικονομικής και φορολογικής λογιστικής.

Τέλος, το τρίτο κεφάλαιο της εργασίας αναφέρεται, αποκλειστικά, στην εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στην Ελλάδα, ξεκινώντας με ορισμένα εννοιολογικά στοιχεία περί σκοπών των IASC και IASB, οργάνωσης του IASB και λογιστικής τυποποίησης. Παρουσιάζονται, επίσης, οι λογιστικές καταστάσεις με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Ε.Γ.Λ.Σ.), και οι επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ

στις οικονομικές καταστάσεις και στις ελληνικές επιχειρήσεις γενικότερα. Τέλος, παρατίθενται οι επιδράσεις των ΔΛΠ στη φορολογία, ενώ αναλύονται διεξοδικά τέσσερα από τα σημαντικότερα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Συγκεκριμένα, αναλύεται το ΔΛΠ 8 «Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη», το ΔΛΠ 12 «Φόροι εισοδήματος», το ΔΛΠ 16 «Ενσώματα πάγια», και το ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε ακίνητα».

Με βάση την ανάλυση όλων των παραπάνω, η παρούσα πτυχιακή εργασία στοχεύει στην όσο το δυνατόν πληρέστερη και τεκμηριωμένη παράθεση όλων εκείνων των στοιχείων, που αποτελούν την ιστορική εξέλιξη της φορολογικής λογιστικής στην Ελλάδα, μέσω των σημαντικότερων μεταρρυθμίσεων που έχουν γίνει, παράλληλα με την ψήφιση των νόμων που αφορούν σε θέματα φορολογίας νομικών προσώπων, και ισχύουν μέχρι σήμερα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ

ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

1.1 Εισαγωγή

Η επιβολή φορολογίας στην Ελλάδα έκανε την εμφάνισή της με το ψήφισμα της 4^{ης} Φεβρουαρίου του 1830 ως φόρος επιτηδεύματος, ενώ εδραιώθηκε με τον νόμο ΧΚ' 620 του 1877, όπου επιβλήθηκε φόρος εισοδήματος στο μέρισμα που διένειμαν στους μετόχους τους οι ανώνυμες εταιρίες. Πολύ αργότερα, το 1909 με τον νόμο ΓΤΑ καθιερώθηκε ο γενικός φόρος επί του πραγματικού καθαρού εισοδήματος, ο οποίος επεκτάθηκε στην καθαρή πρόσοδο από οποιαδήποτε πηγή με τον νόμο 1640/1919 και στη συνέχεια εξελίχθηκε στη σημερινή μορφή του ενιαίου φόρου εισοδήματος από το 1955 με το Νομοθετικό Διάταγμα (ΝΔ) 3323 για τα φυσικά πρόσωπα και το ΝΔ 3842/1958 για τα νομικά πρόσωπα (Ημερησία, 2012),

Στη διάρκεια εκείνων των ετών, ωστόσο, είχαν επιβληθεί διάφοροι φόροι, ο υπολογισμός των οποίων γινόταν είτε στην ακαθάριστη πρόσοδο (π.χ. δεκάτη στα αγροτικά εισοδήματα, περιβολιών, κ.λπ.) είτε στα προϊόντα που πουλιόνταν μέσω μονοπωλίων (π.χ. πετρελαίου, παιγνιόχαρτων, πυρείων, κ.λπ.). Ακόμη, οι φόροι αυτοί υπολογίζονταν είτε με τη μορφή φόρου κατανάλωσης σε είδη πρώτης ανάγκης (π.χ. άλευρα και σιτηρά εν γένει, κρέας, κ.λπ.), ή στα είδη κοινής χρήσης (π.χ. στη ζάχαρη, στον καφέ, το κρασί, τον καπνό, κ.λπ.). Σημειώνεται, ωστόσο, ότι σε ότι αφορούσε τα κέρδη των εμποροβιομηχανικών επιχειρήσεων, ίσχυε ο φόρος επιτηδεύματος (Επιχείρηση, 1955).

Έπειτα, η επιβολή φόρου στα έκτακτα κέρδη που είχαν προκύψει κατά την περίοδο των πολέμων καθιερώθηκε με τον νόμο 1043/1917, ενώ στη συνέχεια, ψηφίστηκε ο νόμος 1640/1919 «Περί φορολογίας καθαρών προσόδων», ο οποίος και αποτέλεσε βασική φορολογική μεταρρύθμιση στη φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα μέχρι και τα μέσα της δεκαετίας του 1950.

Την επόμενη δεκαετία, έρχονται στο προσκήνιο της φορολογίας δύο Νομοθετικά Διατάγματα, τα οποία με τη σειρά τους αποτέλεσαν σταθμό στη φορολογία εισοδήματος. Συγκεκριμένα, το Ν.Δ. 3323/1955 ρύθμιζε θέματα φορολογίας των φυσικών προσώπων, καθιερώνοντας τον προοδευτικό φόρο, η επιβολή του οποίου γινόταν επί του συνολικού εισοδήματος των φυσικών προσώπων,

ενώ με το Ν.Δ. 3843/1958 ρυθμίζονταν θέματα φορολογίας των νομικών προσώπων. Το παρόν Νομοθετικό Διάταγμα όριζε ότι, «οι ημεδαπές εταιρίες φορολογούνταν στο όνομά τους και για τα μη διανεμόμενα κέρδη, ενώ τα κέρδη που διανέμονταν ως μερίσματα στους μετόχους ή ως αμοιβές και ποσοστά στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή λοιπές αμοιβές σε προσωπικό και διευθύνοντα στελέχη, φορολογούνταν στο όνομα των δικαιούχων» (Ημερησία, 2012).

Ακολούθησε η καθιέρωση του νόμου 2065/1992, με βάση τον οποίο εδραιώθηκε η φορολογία του συνόλου των φορολογητέων κερδών για τις ανώνυμες εταιρίες, ενώ με κάποιες παραλλαγές, ίσχυε και για τις προσωπικές εταιρίες και τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.

Τέλος, με τον νόμο 2238/1994 «Κύρωση του κώδικα φορολογίας εισοδήματος», τα νομοθετικά διατάγματα (Ν.Δ. 3323/1955 και Ν.Δ.3843/1958) κωδικοποιήθηκαν πλέον σε ένα ενιαίο κείμενο. Κι με αυτόν τον νόμο, τελικά, καθιερώθηκε ο υφιστάμενος κώδικας φορολογίας εισοδήματος, ο οποίος μέχρι σήμερα, έχει δεχθεί αρκετές τροποποιήσεις, αναλόγως των αναγκών του φορολογικού συστήματος της χώρας.

1.2 Πρώτη φορολογική μεταρρύθμιση (1919-1950)

1.2.1 Νόμος 1640/1919 «Περί φορολογίας καθαρών προσόδων»

Ο νόμος 1640 ψηφίστηκε στις 8 Ιανουαρίου και δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της 9^η Ιανουαρίου του 1919 με τον τίτλο «Περί φορολογίας των καθαρών προσόδων» (Εθνικό Τυπογραφείο, 1919).

Ο νόμος αυτός¹ αποτέλεσε σημαντικό εγχείρημα της εποχής, καθώς με την ψήφισή του αποκατέστησε τη στοιχειώδη συνταγματική επιταγή για δικαιοσύνη μεταξύ των φορολογουμένων. Ο νόμος αυτός καθιέρωσε για πρώτη φορά την άμεση φορολογία στα εισοδήματα, και είχε ως βασικό σκοπό τον εκσυγχρονισμό με την επιβολή ενιαίας φορολογίας σε όλη την χώρα, καθώς και την φορολογική δικαιοσύνη και ισότητα.

Συνέπεια αυτού ήταν, με την ψήφιση του Ν.1640/1919 να εισαχθεί στην Ελλάδα το μικτό σύστημα φορολόγησης, σύμφωνα με το οποίο, ο φόρος διακρινόταν

¹ Η ψήφιση του Ν.1640/1919 διεξήχθη υπό την πρωθυπουργία του Ελευθέριου Βενιζέλου, κατά την διάρκεια της οποίας, την περίοδο 1910-1920 καταργήθηκαν όλοι οι μέχρι τότε ισχύοντες νόμοι για τους άμεσους φόρους και εισήχθησαν σημαντικές φορολογικές μεταρρυθμίσεις, προς όφελος, κυρίως, των λαϊκών τάξεων της εποχής.

σε αναλογικό και συνθετικό. Έτσι, τα εισοδήματα υπάγονταν σε επτά φορολογητέες κατηγορίες (από οικοδομές, εκμίσθωση γεωργικής γης, κινητές αξίες, εμπορικές και βιομηχανικές επιχειρήσεις, γεωργικές επιχειρήσεις, μισθούς, και αμοιβές από ελεύθερα επαγγέλματα. Σε πρώτη φάση, για τον υπολογισμό του φόρου σε κάθε μία κατηγορία, εφαρμοζόταν κάποιος ειδικός αναλογικός συντελεστής, ο οποίος ήταν ενιαίος για όλα τα εισοδήματα. Σε δεύτερη φάση, όλα τα έσοδα από κάθε κατηγορία αθροίζονταν, κι αν υπερέβαιναν ένα καθορισμένο ποσό, τότε φορολογούνταν με προοδευτικό φορολογικό συντελεστή, ο λεγόμενος «πρόσθετος (συνθετικός) φόρος (Ημερησία, 2010).

Συγκεκριμένα, ως βάση της άμεσης φορολογίας ελήφθη, η κατά το δυνατόν, ουσιαστική εξακρίβωση της οικονομικής δύναμης κάθε φορολογούμενου, με την εισαγωγή της φορολογίας επί της καθαρής προσόδου (Χανιώτικα Νέα, 2012). Το σύστημα αυτό στηριζόταν στην αναλυτική φορολόγηση, δηλαδή κάθε «καθαρή πρόσοδος» από οικοδομές, αγροτική γη, κινητές αξίες, κέρδη από επιχειρήσεις, αμοιβές μισθωτών και ελεύθερων επαγγελματιών φορολογούνταν χωριστά και διαφορετικά (Εθνικό Τυπογραφείο, 1919).

Όσον αφορά στον τρόπο φορολόγησης των νομικών προσώπων με βάση τις διατάξεις του Ν.1640/1919, στο άρθρο 18 του παρόντος με τίτλο «Κέρδη εξ εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων», ορίζεται ότι ο φόρος επί των κερδών της κατηγορίας των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων επιβαλλόταν για κάθε έτος χωριστά, πάνω στο πραγματοποιηθέν καθαρό κέρδος των συνολικών εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων (συμπεριλαμβανομένων των κτηνοτροφικών) του επιχειρηματία. Ο φορολογικός συντελεστής οριζόταν στο 6% επί των καθαρών κερδών της επιχείρησης. Ωστόσο, εξαιρούνταν από αυτήν την φορολογία: (Εθνικό Τυπογραφείο, 1919).

- Τα κέρδη των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών και των ετερόρρυθμων
- Οι λοιπές ημεδαπές εταιρίες και οι συνεταιρισμοί, καθώς φορολογούνταν για τα κέρδη τους απευθείας οι εταίροι.
- Οι πλανόδιοι μικροπωλητές και οι βιοτέχνες, που τα κέρδη τους δεν υπερέβαιναν τις 1.200 δρχ. ετησίως.

1.2.2 Νόμος 2190/1920 «Περί ανωνύμων εταιριών»

Ο νόμος 2190/1920 με τίτλο «Περί ανωνύμων εταιριών» ψηφίστηκε και δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως την 30^η Ιουνίου του 1920 (Εθνικό Τυπογραφείο, 1920). Στην ουσία ήταν ο πρώτος νόμος που αφορούσε αποκλειστικά σε θέματα των ανωνύμων εταιριών.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τον παρόν νόμο, κάθε ανώνυμη εταιρία θεωρούνταν εμπορική, ακόμα κι αν ο σκοπός της δεν ήταν καθαρά εμπορικός. Βάση νόμου, το καταστατικό της ανώνυμης εταιρίας έπρεπε να περιέχει τις απαραίτητες διατάξεις για την εταιρική της επωνυμία και τον σκοπό αυτής, την έδρα της εταιρίας, τη διάρκειά της, το ύψος και τον τρόπο καταβολής του εταιρικού κεφαλαίου, το είδος των μετοχών, καθώς και τον αριθμό αυτών, την ονομαστική αξία και την έκδοσή τους, και λοιπά στοιχεία απαραίτητα για την σύστασή της.

Τα πρόσωπα που ενήργησαν στο όνομα της υπό ίδρυση εταιρίας ευθύνονται για τις πράξεις αυτές απεριόριστα και εις ολόκληρο, ενώ ευθύνεται η εταιρία μόνο για τις πράξεις που έγιναν ρητά στο όνομά της κατά το ιδρυτικό στάδιο, εάν μέσα σε τρεις μήνες από την απόκτηση της νομικής προσωπικότητας, ανέλαβε τις υποχρεώσεις που απέρρεαν από τις πράξεις αυτές. Επίσης, με βάση τον νόμο 2190/1920, το κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρίας ήταν υποχρεωτικό να καταβληθεί ολόκληρο ή τμηματικά.

Με το άρθρο 10 του παρόντος νόμου, οριζόταν επίσης, ότι μέσα στα δύο πρώτα χρόνια από την νόμιμη λειτουργία της εταιρίας, καθώς και δύο χρόνια μετά από κάθε αύξηση του κεφαλαίου της, απαγορευόταν και ήταν απολύτως άκυρη η απόκτηση οποιουδήποτε στοιχείου του Ενεργητικού με τίμημα ανώτερο του 1/10 του μετοχικού κεφαλαίου που είχε καταβληθεί, εφόσον οι πωλητές ήταν ιδρυτές, μέτοχοι εκπροσωπώντας ποσοστό μεγαλύτερο το 1/20 του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρίας, συγγενείς των παραπάνω, σύζυγοι των παραπάνω, καθώς και εταιρίες στις οποίες ιδρυτές, μέτοχοι ή εταίροι εκπροσωπούσαν το 1/20 των εν λόγω εταιριών.

Καθαρά κέρδη της εταιρίας θεωρούνταν, σύμφωνα με τα νόμο, αυτά που προέκυπταν μετά την αφαίρεση των πραγματοποιηθέντων ακαθαρίστων κερδών, των αποσβέσεων με βάση τον νόμο, και οποιοδήποτε άλλο εταιρικό βάρος. Ωστόσο, τα καθαρά κέρδη διανεμόνταν με την εξής σειρά: πρώτα αφαιρούνταν η νόμιμη κράτηση του τακτικού αποθεματικού, δεύτερον κρατιόταν το απαιτούμενο ποσό για την

καταβολή του πρώτου μερίσματος επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, και το υπόλοιπο διατίθεντο όπως είχε οριστεί στο καταστατικό.

Γενικά, ο Ν.2190/1920 έφερε ιδιαίτερες αλλαγές στην ιστορία της φορολογικής νομοθεσίας, ενώ είχε ως βάση τα θέματα που αφορούσαν τις Ανώνυμες Εταιρίες. Με την πάροδο των ετών, κι αυτός ο νόμος δέχθηκε με τη σειρά του πολλές τροποποιήσεις μέχρι σήμερα, και ιδιαίτερα από το νέο φορολογικό νομοσχέδιο ν.4110/2013, το οποίο θα αναλυθεί εκτενέστερα παρακάτω.

1.3 Απαρχή της φορολογικής νομοθεσίας (1950-1990)

1.3.1 Νομοθετικό Διάταγμα 3843/1958 «Περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων»

Το Νομοθετικό Διάταγμα (Ν.Δ.) 3843 δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, την 30^η Σεπτεμβρίου του 1958 και φέρει τον τίτλο «Περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων» (Εθνικό Τυπογραφείο, 1958). Το παρόν νομοθετικό διάταγμα μαζί με αυτό «περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ν.Δ. 3323/1955) πήραν τη θέση του Ν.1640/1919 «Περί φορολογίας καθαρών προσόδων», που αναφέρεται παραπάνω.

Το Ν.Δ.3843/1958 ρύθμιζε θέματα φορολογίας των νομικών προσώπων, ενώ ταυτόχρονα όριζε ότι οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες φορολογούνταν στο όνομά τους για τα μη διανεμόμενα κέρδη. Ωστόσο, τα κέρδη που διανέμονταν ως μερίσματα στους μετόχους ή ως αμοιβές και ποσοστά στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή λοιπές αμοιβές σε προσωπικό και διευθύνοντα στελέχη, φορολογούνταν στο όνομα των δικαιούχων.

1.3.1.1 Υποκείμενο του φόρου

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το Ν.Δ. 3843/1958, επιβαλλόταν φόρος στο συνολικό εισόδημα κάθε πηγής, το οποίο προερχόταν από οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο. Στο φόρο του παρόντος διατάγματος υπόκειντο α) οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, β) οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, γ) οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών και δ) οι αλλοδαπές επιχειρήσεις, οι οποίες λειτουργούσας με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και όλοι οι αλλοδαποί οργανισμοί, οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση κερδών. Ακόμη, στην επιβολή του φόρου υπόκειντο και τα μη κερδοσκοπικού

χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, συμπεριλαμβανομένων και όλων των ειδών των ιδρυμάτων.

1.3.1.2 Αντικείμενο του φόρου

Ως αντικείμενο του φόρου, σύμφωνα με το παρόν νομοθετικό διάταγμα, θεωρούνταν τα ακόλουθα: (Εθνικό Τυπογραφείο, 1958).

- Για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, θεωρούνταν αντικείμενο του φόρου το καθαρό εισόδημα ή κέρδος που απέκτησαν στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή, εκτός του τμήματος αυτού, το οποίο είτε διανεμόταν στους μετόχους είτε παρεχόταν στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου υπό την μορφή ποσοστό ή αμοιβών, είτε καταβάλλονταν υπό την μορφή εκτός μισθού και ποσοστών (μπόνους) στους διευθυντές και τους διαχειριστές τους.
- Για τις δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ως αντικείμενο του φόρου θεωρούνταν ολόκληρο το καθαρό τους εισόδημα ή το κέρδος τους.
- Για τους συνεταιρισμούς και τις ενώσεις αυτών, αντικείμενο του φόρου θεωρούνταν το προκύπτον καθαρό εισόδημα στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εκτός από το τμήμα των διανεμόμενων κερδών που μοιράζονταν στα μέλη τους.
- Για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούσαν υπό οποιαδήποτε μορφή εταιρίας και για τους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, οι οποίοι απέβλεπαν στην απόκτηση κερδών, ως αντικείμενο του φόρου θεωρούνταν το καθαρό εισόδημα ή κέρδος που αποκτούσαν στην Ελλάδα, καθώς και αυτό που προέκυπτε από αλλοδαπή επιχείρηση εκτός Ελλάδας, αλλά ήταν εγκατεστημένη στην Ελλάδα.
- Για τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή ιδιωτικού δικαίου, τα οποία είχαν μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα, αντικείμενο του φόρου θεωρούνταν το προκύπτον από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή καθαρό εισόδημα, μόνο από τις ενοικιάσεις οικοδομών, γαιών και κινητών αξιών.
- Τέλος, για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αντικείμενο του φόρου θεωρούνταν το προκύπτον καθαρό εισόδημα κάθε πηγής στην Ελλάδα.

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με το Ν.Δ. 3843/1958 θεωρούνταν ότι υπήρχε μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης ή οργανισμού στην Ελλάδα, εφόσον: (Εθνικό Τυπογραφείο, 1958)

- i. Διατηρούσαν στην Ελλάδα τα περισσότερα καταστήματα τους, πρακτορεία, παραρτήματα, γραφεία, αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια, κ.λπ.
- ii. Προέβαιναν στην βιομηχανοποίηση πρώτων υλών ή επεξεργασίας γεωργικών προϊόντων μέσω των εγκαταστάσεών τους ή χρησιμοποιώντας εγκαταστάσεις τρίτων με δική τους εντολή και για λογαριασμό τους.
- iii. Διεξήγαγαν στην Ελλάδα εργασίες ή παρείχαν υπηρεσίες μέσω αντιπροσώπου, έχοντας κάνει εξουσιοδότηση, με σκοπό να διαπραγματεύεται (ο αντιπρόσωπος) και να συνάπτει συμβάσεις για λογαριασμό του αλλοδαπού νομικού προσώπου.
- iv. Διατηρούσαν απόθεμα εμπορευμάτων, για το οποίο εκτελούσαν παραγγελίες.
- v. Προέβαιναν στην εκμίσθωση μηχανημάτων, εγκαταστάσεων και γενικά κινητών πραγμάτων προς τρίτους στην Ελλάδα.
- vi. Παρείχαν προς τρίτους το δικαίωμα να εκμεταλλεύονται στην Ελλάδα τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας τους, τις βιομηχανικές τους μεθόδους, τα εμπορικά τους σήματα και προνόμια, τις κινηματογραφικές τους ταινίες, τα δικαιώματά τους περί πνευματικής ιδιοκτησίας, κ.λπ.

1.3.1.3 Απαλλαγή από τον φόρο

Όσον αφορά στις απαλλαγές του φόρου, το Ν.Δ. 3843/1958 όριζε ότι, απαλλάσσονταν από τον φόρο τα ακόλουθα νομικά πρόσωπα, επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις:

- Το Ελληνικό Δημόσιο, συμπεριλαμβανομένων και των αποκεντρωμένων Δημόσιων υπηρεσιών που λειτουργούσαν ως Ειδικά Ταμεία ή Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου ή υπό άλλη μορφή, καθώς οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Δήμοι και Κοινότητες), για όλα τα εισοδήματά τους.
- Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που αποτελούσαν ή όχι οι ίδιες νομικά πρόσωπα, απαλλάσσονταν από τον φόρο για τα εισοδήματα ή τα κέρδη τους.
- Οι Ιεροί Ναοί, οι Ιερές Μονές, η Αποστολική Διακονία, ο Πανάγιος Τάφος, το Άγιο Όρος, η Ιερά Μονή Σινά, η Ιερά Μονή Πάτμου και τα ημεδαπά φιλανθρωπικά ιδρύματα, για τα εισοδήματά τους που αποκτιόνταν από την εκμετάλλευση των εκτάσεών τους και από ενοικιάσεις γεωργικών εκτάσεων.

- Τα τεκμαρτά εισοδήματα των ακινήτων, τα οποία ανήκαν σε εκπαιδευτικά ιδρύματα ή ιδιωτικής φύσεως και τα χρησιμοποιούσαν για την εγκατάσταση και τη λειτουργία τους.

Ακόμη, απαλλάσσονταν από τον φόρο τα ακόλουθα εισοδήματα νομικών προσώπων: (Εθνικό Τυπογραφείο, 1958)

- Τα εισοδήματα των συνεταιρισμών και των ενώσεών τους, καθώς και των γεωργικών συνεταιρισμών, που προέρχονταν από την άσκηση δραστηριότητάς τους, η οποία καθοριζόταν στο καταστατικό. (Στην απαλλαγή αυτή δεν συμπεριλαμβάνονταν τα εισοδήματα που προέρχονταν από εκμίσθωση οικοδομών, γεωργικών εκτάσεων και κινητών αξιών, εκτός των τόκων από συναλλαγματικές και γραμμάτια, εφόσον αυτά προέρχονταν από εμπορικές συναλλαγές. Δεν περιλαμβάνονταν, επίσης, στην απαλλαγή του φόρου, τα κέρδη από πωλήσεις επεξεργασμένων προϊόντων ή μηχανημάτων, τα κέρδη των συνεταιρισμών ή των μελών τους, που προέρχονταν από την λιανική πώληση γεωργικών προϊόντων προς τρίτους, καθώς και τα κέρδη από την λιανική πώληση σε τρίτους, μη μέλη του Συνεταιρισμού ή των μελών του, όπως και τα κέρδη από την παροχή υπηρεσιών σε τρίτους της ίδιας κατηγορίας).
- Τα εισοδήματα των νομικών προσώπων που προέρχονταν από ενοικιάσεις βοσκότοπων, εφόσον τα εισοδήματα αυτά διατίθεντο αποκλειστικά για την εκτέλεση κοινωφελών έργων.
- Τα τεκμαρτά εισοδήματα από τα ακίνητα, τα οποία ανήκαν σε αναγνωρισμένα ξένα θρησκευόμενα και δόγματα, και χρησιμοποιούνταν για την τέλεση λατρείας τους και κάθε είδους θρησκευτικών υπηρεσιών.
- Τα τεκμαρτά εισοδήματα από τα ακίνητα, τα οποία ανήκαν σε ξένα κράτη και χρησιμοποιούνταν για την εγκατάσταση των Πρεσβειών και Προξενείων των κρατών αυτών.
- Τα αποκτηθέντα κέρδη των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών ή ενώσεων αυτών, τα οποία προέρχονταν από την εκμετάλλευση των Ελληνικών πλοίων, και φορολογούνταν με ειδικό φόρο.
- Τα αποκτηθέντα κέρδη των αλλοδαπών επιχειρήσεων, τα οποία προέρχονταν από την εκμετάλλευση πλοίων και αεροσκαφών ξένων κρατών.

- Τα αποκτηθέντα κέρδη των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών ή ενώσεων αυτών, τα οποία προέρχονταν από την έκδοση ημερήσιων, εβδομαδιαίων ή δεκαπενθημέρων εφημερίδων ή περιοδικών, και φορολογούνταν με ειδικό φόρο.
- Οι τόκοι των Ελληνικών καταθέσεων στις ημεδαπές τράπεζες ή σε υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούσαν στην Ελλάδα.
- Τα εισοδήματα από κινητές αξίες, που αποκτήθηκαν από νομικά πρόσωπα που υπόκειντο στη φορολογία του Ν.Δ.3843/1958.

1.3.1.4 Προσδιορισμός εισοδήματος νομικών προσώπων

Για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των νομικών προσώπων σύμφωνα με το Ν.Δ. 3843/1958, λαμβάνονταν υπόψη, α) το τίμημα των πραγματοποιηθέντων πωλήσεων και των αμοιβών παροχής υπηρεσιών, β) το ακαθάριστο εισόδημα των οικοδομών, εκμίσθωσης γεωργικών εκτάσεων, των κινητών αξιών, από τη συμμετοχή σε άλλη εμπορική επιχείρηση, των γεωργικών επιχειρήσεων, και το εισόδημα παροχής υπηρεσιών ελεύθερων επαγγελματιών².

Από τα παραπάνω ακαθάριστα έσοδα, αφαιρούνταν (Εθνικό Τυπογραφείο, 1955): α) τα γενικά έξοδα διαχείρισης, συμπεριλαμβανομένων των εξόδων μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού και τα έξοδα τεκμαρτού ενοικίου των ακινήτων του επιχειρηματία, β) οι δαπάνες για συντήρηση και επισκευή μηχανημάτων και επαγγελματικών εγκαταστάσεων, γ) η αξία των πρώτων υλών και άλλων εμπορεύσιμων αγαθών που χρησιμοποιούσε η επιχείρηση, συμπεριλαμβανομένων των ειδικών δαπανών επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας, κ.λπ., γ) οι τόκοι δανείων ή πιστώσεων, δ) οι φόροι, τέλη και δικαιώματα πάσης φύσεως που βάρυναν την επιχείρηση, ε) οι αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων και εξόδων πρώτης εγκατάστασης, στ) τα αποθέματα ασφαλιστικών εταιριών και τα αποθεματικά για την αποκατάσταση του Ενεργητικού από ληξιπρόθεσμες συμβάσεις προς το Δημόσιο ή τρίτους, ζ) η ζημία από φθορά, απώλεια ή υποτίμησης κεφαλαίου, καθώς και οι προβλέψεις από φθορά υποτίμησης παγίων στοιχείων του Ενεργητικού ή υπερτίμησης στοιχείων του Παθητικού, με εξαίρεση την ζημία που προερχόταν από την φθορά των πλοίων.

² Όπως ορίζεται, σύμφωνα με την §3 του άρθρου 45 του Ν.Δ. 3323/1955 «Περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων

Επισημαίνεται ότι, οι παραπάνω εκπτώσεις ενεργούνταν, μόνο στην περίπτωση που τα ποσά αυτά αναγράφονταν στα βιβλία της επιχείρησης.

Προκειμένου για ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες, από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρούνταν α) τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής και β) τα αποθεματικά για την κάλυψη των κινδύνων στο χώρο εργασίας (Εθνικό Τυπογραφείο, 1958).

Όλα τα παραπάνω εφαρμόζονταν ανάλογα και για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος που προέκυπτε στην Ελλάδα των αλλοδαπών εταιριών ή οργανισμών εγκατεστημένων στη χώρα. Τέλος, για την εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος εμπορικών επιχειρήσεων, αθροίζονται σύμφωνα με την §1 του άρθρου 4 του Ν.Δ. 3323/1955, τα επιμέρους εισοδήματα από κάθε πηγή, τα οποία αποκτήθηκαν από το φυσικό πρόσωπο είτε κατά το προηγούμενο οικονομικό έτος, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος που έληξε εντός του προηγούμενου της φορολογίας οικονομικού έτους. Κατά το άθροισμα αυτό, συμψηφίζονταν τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επιμέρους εισοδημάτων, ενώ ειδικά το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές μεταφερόταν ολόκληρο για συμψηφισμό στο επόμενο οικονομικό έτος ή και στο μεθεπόμενο, και για γεωργικές επιχειρήσεις μεταφερόταν το υπόλοιπο ποσό της ζημίας.

Ωστόσο, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, σύμφωνα με όλα τα παραπάνω, δεν αναγνωριζόταν προς έκπτωση ο νόμιμος φόρος που υποχρεούνταν να πληρώνουν τα νομικά πρόσωπα στο κράτος.

1.3.1.5.5 Προσδιορισμός εισοδήματος νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

Τα εισοδήματα των ημεδαπών και αλλοδαπών νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου και κάθε τύπου ιδρύματος μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, σύμφωνα με το Π.Δ. 3843/1958 προσδιοριζόταν από:

- i. Το εισόδημα από οικοδομές που προέκυπτε είτε από εκμίσθωση ή επίταξη, είτε έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση, το οποίο αποκτιόταν από κάθε ιδιοκτήτη, νομέα, επικαρπωτή (Άρθρο 17-20 Ν.Δ. 3323/1955).
- ii. Το εισόδημα που προέκυπτε από εκμίσθωση γαιών, το οποίο αποκτιόταν από οποιονδήποτε ιδιοκτήτη, νομέα, επικαρπωτή ή αυτόν που ασκούσε τα δικαιώματα της επικαρπίας ή είχε το δικαίωμα χρήσης αυτής (Άρθρο 21-24 Ν.Δ. 3323/1955).

- iii. Το εισόδημα των κινητών αξιών που προέκυπτε κάθε οικονομικό έτος, και αποκτιόταν από τον δικαιούχο αυτών (Άρθρο 25-28 Ν.Δ. 3323/1955).
- iv. Το εισόδημα που προέκυπτε από γεωργικές εκμεταλλεύσεις (Άρθρο 38 & 39 Ν.Δ. 3323/1955).
- v. Τα εισοδήματα που δεν υπάγονταν στις κατηγορίες Α' έως Ζ' του άρθρου 2 του Ν.Δ. 3323/1955.³

1.3.1.6 Υπολογισμός του φόρου

Σύμφωνα με το Ν.Δ. 3843/1958, ο φόρος των νομικών προσώπων υπολογιζόταν πάνω στο φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου νομικού προσώπου, με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που ίσχυαν για κάθε κατηγορία, ως εξής (Εθνικό Τυπογραφείο, 1958):

- Για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, τις αλλοδαπές εταιρίες και Οργανισμούς που απέβλεπαν σε οικονομικό όφελος, καθώς και για τις Δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ο συντελεστής φόρου ανερχόταν στο 35%.
- Για τους ημεδαπούς συνεταιρισμούς και τις ενώσεις αυτών, ο συντελεστής φόρου ήταν στο 30%, ενώ ειδικά για γεωργικούς και βιομηχανικούς συνεταιρισμούς ήταν στο 25%.
- Για τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ο συντελεστής φόρου ήταν στο 20%

Από τον αναλογούντα φόρο αφαιρούνταν το ποσό του φόρου του φορολογητέου εισοδήματος που είχε προκαταβληθεί ή παρακρατηθεί, καθώς και οποιοδήποτε εισόδημα που είχε προκύψει στην αλλοδαπή, και αποδεδειγμένα είχε καταβληθεί ο φόρος αυτού εκεί. Σημειώνεται, ότι στην περίπτωση που το ποσό του προκαταβληθέντος ή παρακραθέντος φόρου ήταν μεγαλύτερο από τον αναλογούντα φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρεφόταν.

³ Κατηγορία Α': εισόδημα από οικοδομές, Β': εισόδημα από εκμίσθωση γεωργικών εκτάσεων, Γ': εισόδημα από κινητές αξίες, Δ': εισόδημα (κέρδη) από εμπορικές επιχειρήσεις, Ε': εισόδημα (κέρδη) από γεωργικές επιχειρήσεις, ΣΤ': εισόδημα (αμοιβές) από μισθωτές υπηρεσίες, και Ζ': εισόδημα (αμοιβές) από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.

1.3.1.7 Υποχρέωση παρακράτησης φόρου

Σύμφωνα με το άρθρο 15 του Π.Δ. 3843/1958, ίσχυαν τα ακόλουθα:

- i. Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες που κατέβαλλαν προμερίσματα, μερίσματα, ποσοστά και αμοιβές σε διοικητικών συμβούλων, καθώς και εκτός μισθού ποσοστά και αμοιβές στους διευθυντές και διαχειριστές τους, υποχρεούνταν να παρακρατούν από αυτούς τον φόρο που αναλογούσε, ώστε να τον αποδιδόσουν στο Δημόσιο.
- ii. Οι συνεταιρισμοί που διένειμαν κέρδη στα μέλη τους, υποχρεούνταν να παρακρατούν από τα διανεμόμενα ποσά το 8% του φόρου εισοδήματος, και να τον αποδίδουν στο Δημόσιο εντός του επόμενου μήνα από την παρακράτηση.
- iii. Σε περίπτωση που στα κέρδη των παραπάνω διανεμόμενων εισοδημάτων περιλαμβάνονταν και εισοδήματα, τα οποία είχαν φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου, αφαιρούνταν από τον αποδιδόμενο φόρο στο Δημόσιο, ο φόρος στο όνομα του νομικού προσώπου.

1.3.1.8 Έναρξη ισχύος Ν.Δ. 3843/1958

Η εφαρμογή του Ν.Δ. 3843/1958 είχε την αφετηρία του από το οικονομικό έτος 1959. Ειδικά, όμως, για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, τις Δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τους συνεταιρισμούς και τις ενώσεις αυτών και τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούσαν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, το Ν.Δ. 3843/1958 είχε ισχύ από την 1^η Σεπτεμβρίου 1958, για τα εισοδήματά τους που προέκυπταν από το κλείσιμο του λογαριασμού τους μέχρι τότε. Με ανάλογο τρόπο είχε την ισχύ του το νομοθετικό διάταγμα και για τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα.

Ωστόσο, για τις απαλλαγές που προβλέπονταν για τους Ιερούς Ναούς, τις Ιερές Μονές και την Αποστολική Διακονία, καθώς και για τα ημεδαπά φιλανθρωπικά ιδρύματα, το νομοθετικό διάταγμα ίσχυε για τα εισοδήματά τους που προέκυπταν από την 1^η Ιανουαρίου του 1959.

Σημειώνεται, ότι για τα εισοδήματα των νομικών προσώπων που προέκυπταν από την εγκατάστασή τους στα Δωδεκάνησα, οι συντελεστές φορολογίας που ίσχυαν, σύμφωνα με το Ν.Δ. 3843/1958, μειώνονταν στο μισό, ενώ από το ποσό του φόρου που επιβαλλόταν στα νομικά πρόσωπα της Δωδεκανήσου, το 20% αυτού αποτελούσε έσοδο των Δήμων και Κοινοτήτων των νησιών εκείνων.

1.3.2 Ν.3190/1955 «Περί εταιριών περιορισμένη ευθύνης»

Ο νόμος 3190/1955 «Περί εταιριών περιορισμένη ευθύνης» αποτέλεσε, ουσιαστικό, τον πρώτο νόμο μετά την δεκαετία του '50, που αφορούσε αποκλειστικά σε θέματα των Εταιριών Περιορισμένη Ευθύνης (Ε.Π.Ε.). Ο νόμος αυτός δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της εποχής, την 16^η Απριλίου του 1955 (Εθνικό Τυπογραφείο, 1955).

Οι διατάξεις αυτού του νόμου εστιάζονταν κυρίως σε θέματα των Ε.Π.Ε., που αφορούσαν:

- α) γενικές διατάξεις, όπως την επωνυμία τους, το αντικείμενο δραστηριότητά τους, το εταιρικό κεφάλαιο που διέθεταν οι εταίροι, αν υπήρχε εισφορά σε είδος και τον τρόπο σύστασης της εταιρίας
- β) θέματα οργάνωσης και διοίκησης της εταιρίας, όπως την σύγκληση της συνέλευσης της εταιρίας, την σύγκλιση συνελεύσεως με μειοψηφία, τα δικαιώματα ψήφου, τις αρμοδιότητες της συνέλευσης, την διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρίας, τον διορισμό, την εξουσία και την ανάκληση των διαχειριστών, θέματα που αφορούσαν την απογραφή, τον Ισολογισμό, το αποθεματικό κεφάλαιο, την τήρηση των υποχρεωτικών βιβλίων από τους διαχειριστές και το ποσοστό ευθύνης των διαχειριστών
- γ) θέματα για τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των εταίρων, όπως το εταιρικό μερίδιο και τον τρόπο μεταβίβασής του, τα δάνεια των εταίρων προς την εταιρία, την έξοδο του εταίρου και τον αποκλεισμό του, την διανομή των κερδών και τις συμπληρωματικές εισφορές
- δ) θέματα για την τροποποίηση της εταιρικής σύμβασης, όπως τη μεταβολή του αντικειμένου της επιχείρησης, την αύξηση του κεφαλαίου, τη μείωση του εταιρικού κεφαλαίου και τη μείωση του εταιρικού κεφαλαίου λόγω εξόδου του εταίρου
- ε) θέματα για την διάλυση και εκκαθάριση της εταιρίας, όπως τους λόγους λύσεως αυτής, την απώλεια κεφαλαίου, τις εκκαθαρίσεις, τους εκκαθαριστές και την ανάκληση αυτών, την εξουσία των εκκαθαριστών, θέματα απογραφής και ισολογισμού και τις διεργασίες μετά την εκκαθάριση
- στ) θέματα για την μετατροπή εταιριών σε εταιρία περιορισμένης ευθύνης, όπως τη μετατροπή της ανώνυμης εταιρίας σε Ε.Π.Ε., το ελάχιστο όριο κεφαλαίου που πρέπει να διαθέτει η ανώνυμη εταιρία και τη μετατροπή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρίας σε Ε.Π.Ε.

- ζ) θέματα για την συγχώνευση εταιριών περιορισμένη ευθύνης, όπως τη σύμβαση συγχώνευσης
- η) θέματα φορολογικών διατάξεων
- θ) θέματα για τις αλλοδαπές εταιρίες, όπως για την εγκατάστασή τους στην Ελλάδα και την άδεια εγκατάστασής τους
- ι) θέματα περί ποινικών διατάξεων, καθώς και
- κ) θέματα που αφορούσαν διάφορες μεταβατικές διατάξεις

Ωστόσο, ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν οι διατάξεις του Ν.3190/1955 περί μετατροπής διαφόρων τύπων εταιριών σε εταιρία περιορισμένης ευθύνης. Σύμφωνα με το άρθρο 51 Ν.3190 «μετατροπή της ανωνύμου εταιρίας σε εταιρία περιορισμένης ευθύνης» και το άρθρο 66 Ν.2190/1920 «περί ανωνύμων εταιριών», η μετατροπή μίας Α.Ε. σε Ε.Π.Ε. γινόταν με απόφαση της συνέλευσης των εταίρων, μετά από την εκτίμηση του Ενεργητικού και του Παθητικού αυτής. Η απόφαση περί μετατροπής και οι απαραίτητες δηλώσεις συγκατάθεσης των εταίρων έπρεπε να καταρτίζονται συμβολαιογραφικά, ενώ για την μετατροπή εφαρμόζονταν οι διατάξεις περί ίδρυσης του νέου εταιρικού τύπου.

1.3.2.1 Μετατροπή εταιρίας σε άλλο τύπο

Σχετικά με την μετατροπή μίας Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. απαιτούνταν σύμφωνα με το άρθρο 67 Ν.2190/1920 πλειοψηφία $\frac{3}{4}$ της γενικής συνέλευσης, έπειτα από την εκτίμηση του Ενεργητικού και του Παθητικού. Η απόφαση περί μετατροπής έπρεπε να περιέχει το καταστατικό μίας ανώνυμης εταιρίας, στοιχεία για τον διορισμό του πρώτου διοικητικού συμβουλίου, καθώς τις παρακάτω ενδείξεις, ενώ έπρεπε να κατατίθεται στην αρμόδια νομαρχία για έγκριση.

Έτσι, η συμβολαιογραφική απόφαση περί μετατροπής έπρεπε να περιέχει τα εξής (Κοσμίδης, 2013):

- Τη νομική μορφή που απέκτησε ο φορέας με την μετατροπή
- Το όνομα/επωνυμία του φορέα της νέας εταιρικής μορφής
- Τη συμμετοχή των προηγούμενων εταίρων στον φορέα, με τις ισχύουσες διατάξεις για τη νέα εταιρική μορφή, εφόσον η συμμετοχή τους παρέμενε

- Τον αριθμό, το είδος και την έκταση των μεριδίων ή των συμμετοχών, τα οποία οι εταίροι αποκτούσας με την μετατροπή ή που προβλέπονταν για έναν προσωπικά ευθυνόμενο εταίρο που συμμετείχε
- Τα δικαιώματα, τους εταίρους, καθώς και τα ειδικά δικαιώματά τους
- Το κωδικοποιημένο καταστατικό της Ε.Π.Ε., με ελάχιστο περιεχόμενο, την επωνυμία, την έδρα, τον σκοπό αυτής, τη διάρκειά της, τα προσωπικά στοιχεία των εταίρων, και κεφάλαιο και τα εταιρικά μερίδια

Όσον αφορά στην μετατροπή μιας Ο.Ε. ή Ε.Ε. σε Ε.Π.Ε., σύμφωνα με το άρθρο 53 του Ν.3190/1955 γινόταν με συμβολαιογραφική σύμβαση μετατροπής, ενώ η σύμβαση έπρεπε να περιέχει τα ίδια στοιχεία, όπως για την ανώνυμη εταιρία, παραπάνω. Η επωνυμία της μετατρεπόμενης εταιρίας, σύμφωνα με τον νόμο, μπορούσε να παραμείνει ως τμήμα της επωνυμίας της Ε.Π.Ε., και οι ομόρρυθμοι εταίροι της Ο.Ε. ή της Ε.Ε. ευθύνονταν μετά την ίδρυση για τις παλιές υποχρεώσεις της μετατρεπόμενης εταιρίας εις ολόκληρον.

1.3.2.2 Συγχώνευση κεφαλαιουχικών εταιριών

Για τη συγχώνευση Ε.Π.Ε. ή Α.Ε., σύμφωνα με τα άρθρα 54 Ν.3190/1955 και 68 Ν.2190/1920, ήταν δυνατή, είτε:

- i. Με ίδρυση νέου νομικού προσώπου με μεταβίβαση της περιουσίας δύο ή περισσότερων εταιριών, είτε εξ' ολοκλήρου, είτε σε μία νέα εταιρία που θα ίδρυσαν (Ε.Π.Ε. ή Α.Ε.)
- ii. Με την απόκτηση της περιουσίας ενός ή περισσότερων προσώπων (μεταβιβάζουσες εταιρίας) ως σύνολο σε κάποιο άλλο υφιστάμενο πρόσωπο

Στην Ε.Π.Ε. η συγχώνευση, σύμφωνα με τον νόμο, απαιτούσε την λήψη απόφασης των εταίρων των συμμετεχουσών εταιριών με πλειοψηφία 3/4, ενώ μπορούσε να ολοκληρωθεί το πρώτο δίμηνο μετά την εκπλήρωση των διατάξεων περί δημοσιότητας.

Τέλος, στην Α.Ε., η συγχώνευση απαιτούσε τη λήψη της απόφασης της γενικής συνέλευσης όλων των εταιριών που συμμετείχαν, καθώς και η σύνταξη σχεδίου συγχώνευσης, το οποίο να ανέφερε βασικά στοιχεία της συγχώνευσης των εταιριών.

1.3.3 Προεδρικό διάταγμα 1123/1980 «Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου

Το Προεδρικό Διάταγμα (Π.Δ.) 1123/1980 δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως την 15^η Δεκεμβρίου 1980 με τίτλο «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου» (Εθνικό Τυπογραφείο, 1980). Σύμφωνα με την §1 του άρθρου 48 του Ν.1041/1980, «Το γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτελεί σύστημα κανόνων ταξινόμησης των λογιστικών μεγεθών, με το οποίο αποσκοπείται η τυποποίηση των τηρούμενων λογαριασμών των οικονομικών μονάδων της χώρας, η λειτουργία αυτών με ενιαίο τρόπο, η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων με βάση τις σχετικές διατάξεις, η σύνταξη και η δημοσίευση των τυποποιημένων λογαριασμών, των αποτελεσμάτων και των λοιπών οικονομικών καταστάσεων, και ο ενιαίος σχεδιασμός της λογιστικής σε εθνική κλίμακα» (Εθνικό Τυπογραφείο, 1980).

Το σχέδιο των λογαριασμών περιελάμβανε δέκα ομάδες, σε κάθε μία από τις οποίες αντιστοιχούσαν οι αριθμοί 1-9 και 0. Οι ομάδες 1-8 κάλυπταν τις ανάγκες της γενικής λογιστικής, η ομάδα 9 κάλυπτε τις ανάγκες της αναλυτικής λογιστικής εκμετάλλευσης και η ομάδα 10 τους λογαριασμούς τάξεως. Από τις ομάδες 1-8, οι 1-5 περιελάμβαναν τους λογαριασμούς του Ισολογισμού, εκείνους δηλαδή που στο τέλος κάθε χρήσεως, κατά κανόνα, παρουσίαζαν υπόλοιπα χρεωστικά ή πιστωτικά, τα οποία συνέθεταν την κατάσταση του Ισολογισμού, ενώ οι ομάδες 6-8 περιελάμβαναν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς, οι οποίοι στο τέλος κάθε χρήσεως μηδενίζονταν, έπειτα από τη μεταφορά των υπολοίπων τους πρώτα στους λογαριασμούς εκμετάλλευσης και αποτελεσμάτων χρήσεως, κι έπειτα σε λογαριασμούς του Ισολογισμού. Τέλος, στις ομάδες 1-3 περιλαμβάνονταν οι λογαριασμοί του Ενεργητικού, στις ομάδες 4-5 οι λογαριασμοί του Παθητικού.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την διάρθρωση των λογαριασμών του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί αυτού κατατάσσονταν κατά το δεκαδικό σύστημα, στις ακόλουθες δέκα ομάδες, ως εξής:

1. Ομάδα 1 «Πάγιο Ενεργητικό»: περιλαμβάνονταν οι λογαριασμοί των αγαθών και αξιών, αυτών που προορίζονταν να παραμείνουν διαρκώς, με την ίδια μορφή,

στην οικονομική μονάδα, καθώς και οι δαπάνες πολυετούς απόσβεσης και οι μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

2. Ομάδα 2 «Αποθέματα»: περιλαμβάνονταν οι λογαριασμοί των αποθεμάτων, εκείνων που προέρχονταν από την απογραφή ή από την αγορά ή από την ίδια την παραγωγή.
3. Ομάδα 3 «Απαιτήσεις και Διαθέσιμα»: περιλαμβάνονταν οι λογαριασμοί των βραχυπρόθεσμων απαιτήσεων, των αξιογράφων και των διαθεσίμων.
4. Ομάδα 4 «Καθαρή θέση – Προβλέψεις – Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις»: περιλαμβάνονταν οι λογαριασμοί της καθαρής θέσεως, των προβλέψεων και των πάσης φύσεως μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων.
5. Ομάδα 5 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις»: περιλαμβάνονταν οι λογαριασμοί όλων των ειδών των βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων.
6. Ομάδα 6 «Οργανικά έξοδα κατ' είδος»: περιλαμβάνονταν οι λογαριασμοί των οργανικών εξόδων κατ' είδος.
7. Ομάδα 7 «Οργανικά έσοδα κατ' είδος»: περιλαμβάνονταν οι λογαριασμοί των οργανικών εσόδων κατ' είδος.
8. Ομάδα 8 «Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων»: περιλαμβάνονταν οι λογαριασμοί της γενικής εκμετάλλευσης, των έκτακτων και ανόργανων εξόδων και εσόδων και των αποτελεσμάτων χρήσεως.
9. Ομάδα 9 «Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης»: περιλαμβάνονταν οι λογαριασμοί της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης, μέσα από τους οποίους προσδιοριζόταν το κόστος και τα αναλυτικά αποτελέσματα της οικονομικής μονάδας.
10. Ομάδα 10 «Λογαριασμοί τάξεως»: περιλαμβάνονταν οι λογαριασμοί τάξεως, μέσα από τους οποίους παρέχονταν σημαντικές πληροφορίες και χρήσιμα στατιστικά στοιχεία.

1.4 Ανατροπή στη φορολογία των εταιριών (1990-2013)

1.4.1 Νόμος 2065/1992 «Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις»

Ο νόμος 2065/1992 «Αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις» δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως την 30^η Ιουνίου του 1992 (Εθνικό Τυπογραφείο, 1992). Ο νόμος αυτός αποτέλεσε σταθμό στην φορολογική ιστορία της Ελλάδας, καθώς καθιέρωσε σημαντικές φορολογικές πρακτικές, όπως αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων ανά τετραετία, υπολογισμό

επιχειρηματικής αμοιβής στην προσωπική εταιρία με διάσπαση των κερδών της μεταξύ αυτής και των φυσικών εταίρων, και άλλα. Ταυτόχρονα, όμως, εισήγαγε στο Φορολογικό Δίκαιο των Ανωνύμων Εταιριών την φορολόγηση στου συνόλου των κερδών τους και συνεπώς, την συνακόλουθη εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του υπολοίπου αυτών, είτε επρόκειτο περί διανεμόμενων κερδών, είτε περί κεφαλαιοποιημένων (Επιχείρηση, 2011).

Έτσι, με βάση τον συγκεκριμένο νόμο, πέρα από τις πολλές αλλαγές που επέφερε στο Ν.Δ. 3843/195 «Περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων», ιδιαίτερα σημαντικές παρατηρήθηκαν οι διατάξεις που τροποποίησε στην αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων των επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τον νόμο, σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων υποχρεώνονταν όλες οι επιχειρήσεις, οι οποίες κατά τον χρόνο της αναπροσαρμογής τηρούσας υποχρεωτικά από τον νόμο Βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., ανεξάρτητα από την νομική τους μορφή ή αν ήταν ημεδαπές ή αλλοδαπές, ενώ οι επιχειρήσεις που βρίσκονταν υπό εκκαθάριση κατά τον χρόνο της αναπροσαρμογής δεν μπορούσαν να προβούν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους. Σημειώνεται ότι, οι επιχειρήσεις που προέβαιναν σε αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων τους, υποχρεούνταν να αναγράφουν στους Ισολογισμούς την ημερομηνία της τελευταίας αναπροσαρμογής.

Ως αξία ακινήτων που υπόκειντο σε αναπροσαρμογή, λαμβανόταν η συνολική αξία των ακινήτων καθεμιάς βιομηχανικής περιοχής, όπως αυτή οριζόταν στα βιβλία της επιχείρησης κατά την 31/12/1991, και η οποία είχε διαμορφωθεί με την προσθήκη στην αξία κτήσης της οικοπεδικής έκτασης, των δαπανών μελετών, και έργων υποδομής. Έτσι, η αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων γινόταν με πολλαπλασιασμό της αξίας αυτών, σύμφωνα με τους συντελεστές που ορίζονταν ανά περιοχή. Η αναπροσαρμοσμένη αξία που προέκυπτε με τη χρησιμοποίηση των συντελεστών αυτών, δεν μπορούσε να υπερβεί την αγοραία αξία αυτών που είχαν κατά τον χρόνο της αναπροσαρμογής.

Σχετικά με την εμφάνιση της υπεραξίας, από αυτήν που προέκυπτε γινόταν αφαίρεση του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Κέρδη και ζημιές». Το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας που απέμενε, κεφαλαιοποιούνταν ως εξής (Εθνικό Τυπογραφείο, 1992):

- Οι ατομικές επιχειρήσεις έπρεπε να κάνουν αύξηση του κεφαλαίου κατά τον χρόνο της αναπροσαρμογής.

- Οι συνεταιρισμοί έπρεπε να κάνουν αύξηση του κεφαλαίου τους, υποχρεωτικά με αύξηση του ύψους της συνεταιριστικής μερίδας αυτών.
- Οι εταιρίες περιορισμένη ευθύνης έπρεπε να κάνουν αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου, με αύξηση της ονομαστικής αξίας των μεριδίων, που υφίσταντο στο χρόνο της κεφαλαιοποίησης.
- Οι ανώνυμες εταιρίες, ανεξάρτητα αν οι μετοχές τους ήταν εισηγμένες ή όχι στο χρηματιστήριο, έπρεπε να κάνουν αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, είτε με την έκδοση νέων μετοχών, είτε με την αύξηση της ονομαστικής αξίας, είτε και με τους δύο τρόπους.

Τονίζεται ότι, η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου των προσωπικών εταιρών, των συνεταιρισμών και των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, καθώς και του μετοχικού κεφαλαίου των ανωνύμων εταιριών, πραγματοποιούνταν στο τέλος του δεύτερου έτους από τον χρόνο της αναπροσαρμογής.

Επίσης, από την υπεραξία που προέκυπτε, οι επιχειρήσεις είχαν την δυνατότητα, κατά τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης υπεραξίας, να τους αφαιρεθεί η ζημία, που επιτρεπόταν κατά τον χρόνο της αναπροσαρμογής, να συμψηφισθεί με άλλα εισοδήματα ή να μεταφερθεί για συμψηφισμό, με βάση τις διατάξεις που ίσχυαν στη φορολογία εισοδήματος.

Ωστόσο, η ζημία που αφαιρούνταν από την υπεραξία, δεν συμψηφιζόταν με άλλα εισοδήματα, ούτε και μεταφερόταν για συμψηφισμό στα επόμενα χρόνια. Το υπόλοιπο ποσό της υπεραξίας γηπέδων και κτιρίων φορολογούνταν με συντελεστή 1%, ενώ ο φόρος αυτός βάρυνε την επιχείρηση και δεν εξέπιπτε από τα ακαθάριστα έσοδά της κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφιζόταν με το φόρο εισοδήματος που όφειλε η επιχείρηση για τα λοιπά εισοδήματά της.

Τέλος, σε ότι αφορά στην καταβολή του φόρου και στην εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με το άρθρο 26 Ν.2065/1992 ίσχυε ότι, με την καταβολή του φόρου στο ποσό της υπεραξίας που προέκυπτε από τα γήπεδα και τα κτίρια, εξαντλούνταν κάθε φορολογική υποχρέωση από τον φόρο εισοδήματος, της επιχείρησης, των εταίρων, των μετόχων και των μελών του συνεταιρισμού.

Ειδικά για την ανώνυμη εταιρία και την εταιρία περιορισμένη ευθύνης, η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης παρεχόταν, με την προϋπόθεση ότι, η εταιρία δεν θα διαλυόταν ή το κεφάλαιό της δεν θα μειωνόταν με σκοπό την διανομή στους μετόχους ή εταίρους του ποσού της προκύπτουσας υπεράξιας των ακινήτων,

πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών από το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων.

1.4.2 Νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος»

Ο νόμος 2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως την 16^η Σεπτεμβρίου 1994 (Εθνικό Τυπογραφείο, 1994). Με τον νόμο 2238/1994, τα δύο νομοθετικά διατάγματα (Ν.Δ. 3323/1955 ΚΑΙ Ν.Δ. 3843/1958) κωδικοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο. Ο νόμος αυτός αποτελεί μέχρι και σήμερα, τον υφιστάμενο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, παρά τις αλλαγές και τροποποιήσεις που έχει δεχθεί, με βάση της ανάγκες της χώρας (Ημερησία, 2012).

Ο ν.2238/1994, σύμφωνα με την πρωτότυπή του μορφή, χωρίζεται σε τμήματα και μέρη. Το πρώτο τμήμα έχει να κάνει με θέματα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, και συγκεκριμένα παρέχει πληροφορίες για την επιβολή του κεφαλαίου, την αυτοτελή φορολόγηση ειδικών περιπτώσεων, τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες, το εισόδημα από ακίνητα, το εισόδημα από κινητές αξίες, το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, το εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις, το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, το εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή, την προκαταβολή του φόρου, την παρακράτηση φόρου, την απόδοση φόρου, τις υποχρεώσεις των φορολογούμενων, και με θέματα παραγραφής και απορρήτου, τις διοικητικές κυρώσεις και τη διασφάλιση δημόσιων συμφερόντων, καθώς και ποινικές διατάξεις.

Σχετικά με το δεύτερο τμήμα του Ν.2238/1994, αυτό ασχολείται με θέματα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, και συγκεκριμένα με την επιβολή του φόρου, τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου, και την παρακράτηση φόρου, ενώ το τρίτο μέρος έχει να κάνει με διάφορες μεταβατικές διατάξεις.

Σε αυτό το σημείο, κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί, ότι ο παρών νόμος, έχει υποστεί αρκετές τροποποιήσεις και στην διάρθρωσή του, αλλά και στο περιεχόμενο των διατάξεων του.

1.4.3 Νόμος 2578/1998 «Φορολογικό καθεστώς συγχωνεύσεων, διασπάσεων, εισφοράς ενεργητικού και ανταλλαγής τίτλων μεταξύ εταιριών διαφορετικών κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης και άλλες διατάξεις»

Ο νόμος 2578/1998 δημοσιεύθηκε στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως την 17^η Φεβρουαρίου του 1998 (Εθνικό Τυπογραφείο, 1998). Οι διατάξεις του παρόντος νόμου εναρμόνισαν την ελληνική νομοθεσία με τις διατάξεις της Οδηγίας του Συμβουλίου Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς για τις συγχωνεύσεις, διασπάσεις, εισφορές ενεργητικού και ανταλλαγές τίτλων που αφορούσαν εταιρίες διαφορετικών κρατών-μελών.

Σύμφωνα λοιπόν με τον Ν.2578/1998 περί φορολογικού καθεστώτος των εισφερουσών εταιριών, η υπεραξία που προέκυπτε κατά την συγχώνευση, διάσπαση ή εισφορά ενεργητικού υπέρ της εισφέρουσας ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας, δεν υπόκειντο σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα. Σημειώνεται ότι, ως υπεραξία ορίζεται η θετική διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας των μεταβιβαζόμενων στοιχείων του Ενεργητικού και του Παθητικού της εισφέρουσας ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας και της καθαρής λογιστικής τους αξίας. Σε περίπτωση που προκύπτει αρνητική διαφορά, αυτή δεν εκπίπτονταν από τα ακαθάριστα έσοδα της εισφέρουσας ημεδαπής Α.Ε. Η παραπάνω διάταξη δεν είχε, ωστόσο, ισχύ όταν η ημεδαπή ανώνυμη εταιρία εισέφερε την ευρισκόμενη σε άλλη χώρα-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης μόνιμη εγκατάστασής της.

Σε αυτήν την περίπτωση, η προκύπτουσα υπεραξία φορολογούνταν στην Ελλάδα, κατά τον χρόνο που λάμβανε χώρα η συγχώνευση ή η διάσπαση ή η εισφορά του Ενεργητικού, και από τον φόρο που προέκυπτε, γινόταν αφαίρεση του φόρου που θα είχε επιβληθεί στο κράτος-μέλος, στο οποίο βρισκόταν η εισφερόμενη μόνιμη εγκατάσταση. Όμως, ο εκπιπτόμενος φόρος δεν μπορούσε να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογούσε στην Ελλάδα, για το ίδιο ποσό υπεραξίας.

Όσον αφορά στο φορολογικό καθεστώς των ληπτριών εταιριών, η αλλοδαπή λήπτρια εταιρία φορολογούνταν για την υπεραξία, όταν α) έπαυε να υφίσταται η μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής εταιρίας, β) κατά τον χρόνο που εξαγόταν στην αλλοδαπή η εν λόγω υπεραξία, και γ) όταν πιστωνόταν με αυτή, η ευρισκόμενη στην αλλοδαπή έδρα. Επίσης, η αλλοδαπή λήπτρια εταιρία είχε υποχρέωση να υπολογίζει τις αποσβέσεις επί των εισφερθέντων στοιχείων στη μόνιμη εγκατάστασή της, με τους ίδιους όρους που θα υπολόγιζε τις αποσβέσεις αυτές η εισφέρουσα εταιρία, αν δεν είχε πραγματοποιηθεί η συγχώνευση ή η διάσπαση ή η εισφορά του Ενεργητικού.

Ωστόσο, η υπεραξία που εμφανιζόταν υπέρ της αλλοδαπής ή ημεδαπής ανώνυμης λήπτριας εταιρίας κατά τη συγχώνευση, διάσπαση ή εισφορά Ενεργητικού, η οποία οφειλόταν στην ακύρωση της συμμετοχής της στο κεφάλαιο της εισφέρουσας εταιρίας, δεν υπόκειντο σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα, κατά το χρόνο που λάμβαναν χώρα οι παραπάνω ενέργειες, υπό την προϋπόθεση ότι η εν λόγω συμμετοχή της ανερχόταν σε ποσοστό μεγαλύτερο του 25%.

Γενικότερα, οι διατάξεις περί κοινού φορολογικού καθεστώτος είχαν εφαρμογή στις ακόλουθες περιπτώσεις (Εθνικό Τυπογραφείο, 1998):

- Στα διανεμόμενα κέρδη, που εισέπρατταν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες από τη συμμετοχή τους σε θυγατρικές εταιρίες, των οποίων η έδρα βρισκόταν σε κράτος-μέλος τη Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- Στα κέρδη, τα οποία διένειμαν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες προς εταιρίες άλλων κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, των οποίων οι ελληνικές εταιρίες ήταν θυγατρικές.

Σε ότι έχει να κάνει με ορισμένες φορολογικές ρυθμίσεις του Ν.2578/1998, αναφέρεται ότι, τα κέρδη που λάμβανε η ημεδαπή ανώνυμη εταιρία λόγω της συμμετοχής της σε θυγατρική εταιρία, της οποίας η έδρα βρισκόταν σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε., αποτελούσαν ακαθάριστα έσοδα αυτής. Επίσης, από το συνολικό ποσό φόρου εισοδήματος της ημεδαπής μητρικής ανώνυμης εταιρίας, εκπιπτόταν το ποσό του φόρου εισοδήματος της θυγατρικής εταιρίας στην αλλοδαπή, το οποίο αναλογούσε στα διανεμόμενα κέρδη προς την ημεδαπή ανώνυμη εταιρία, καθώς και το ποσό του φόρου που ενδεχόμενα κρατήθηκε στα ίδια κέρδη από τη θυγατρική εταιρία.

Το συνολικό εκπιπτόμενο ποσό του φόρου δεν μπορούσε να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογούσε για το ίδιο εισόδημα στην Ελλάδα. Τέλος, οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες δεν προέβαιναν σε παρακράτηση φόρου επί των κερδών που διένειμαν προς τις εταιρίες κρατών-μελών της Ε.Ε., των οποίων ήταν θυγατρικές.

1.4.4 Νόμος 3091/2001 «Απλουστεύσεις και βελτιώσεις στη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου και άλλες διατάξεις» - Κωδικοποιημένος με τον Ν.3943/2011»

Ο νόμος 3091/2001 δημοσιεύθηκε, προκειμένου να απλουστεύσει και να βελτιώσει θέματα που αφορούσαν την φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου. Ωστόσο, με την ψήφιση του Ν.3943/2011 «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, στελέχωση των ελεγκτικών υπηρεσιών και άλλες διατάξεις αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών», τροποποιήθηκε ο ν.3091/2001, ενώ ιδιαίτερο ενδιαφέρον παρουσιάζουν οι αλλαγές που επήλθαν στη φορολογία κερδών των Α.Ε., Ε.Π.Ε. και άλλων νομικών προσώπων.

Συγκεκριμένα, με τον ν.3943/2011 ρυθμίζεται πλέον η φορολογία των νομικών προσώπων, δηλαδή, των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, των δημόσιων και δημοτικών επιχειρήσεων και εκμεταλλεύσεων κερδοσκοπικού χαρακτήρα, των συνεταιρισμών που έχουν συσταθεί νόμιμα και των ενώσεών τους, των αλλοδαπών επιχειρήσεων που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και των κάθε είδους αλλοδαπών οργανισμών που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, των ημεδαπών εταιριών περιορισμένης ευθύνης, και τέλος των ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιριών (Taxheaven, 2013). Ο νόμος αυτός ισχύει για τα κέρδη που προκύπτουν από τη χρήση 2010 και μετά, ενώ μέσω αυτού του νόμου επανέρχεται και το προηγούμενο καθεστώς, όπου υπήρχε παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα κέρδη, μεταβάλλοντας πλέον τους συντελεστές.

Σχετικά λοιπόν με τις νέες διατάξεις περί Ε.Π.Ε. και Συνεταιρισμών, αυτές εξομοιώνουν τον τρόπο φορολογίας και παρακράτησης φόρου επί των διανεμόμενων κερδών τους με όσα ισχύουν στις Α.Ε. Προβλέπεται, δηλαδή, ότι εκτός από τη φορολογία του συνόλου των κερδών σε επίπεδο νομικού προσώπου, ισχύει και η παρακράτηση φόρου επί των διανεμόμενων κερδών αυτών. Τονίζεται σε αυτό το σημείο, ότι σε προηγούμενες διατάξεις δεν προβλεπόταν καμία παρακράτηση φόρου επί των διανεμόμενων κερδών των προσώπων αυτών (Reviews, 2011).

Όσων αφορά τους φορολογικούς συντελεστές των νομικών προσώπων (αναφέρθηκαν στην δεύτερη παράγραφο), ισχύουν ότι, ειδικά για τα εισοδήματα οικονομικού έτους 2011 (χρήση 2010), ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 24%. Με βάση τη νέα διάταξη, ορίζεται συντελεστής 205 για τα κέρδη του οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011). Επίσης, προβλέπεται ότι και τα νομικά πρόσωπα που κλείνουν υπερδωδεκάμηνη χρήση, η οποία αναφέρεται στο οικονομικό έτος 2011,

φορολογούνται με συντελεστή 24%, αντί του προβλεπόμενου 25% με τις προηγούμενες διατάξεις, καθώς η διαχειριστική τους χρήση μπορούσε να αρχίσει από την 1/1/2010.

Ωστόσο, με τον νέο φορολογικό νόμο, το ποσοστό παρακράτησης φόρου επί των διανεμόμενων κερδών των Α.Ε. 10% αυξάνεται σε 21% για διανομές κερδών που εγκρίνονται από τις Γενικές Συνελεύσεις εντός του 2011 και σε 25% για διανομές κερδών που εγκρίνονται από την 1/1/2012 και μετά. Τα νομικά πρόσωπα που έχουν εισοδήματα, μέσα στα οποία περιλαμβάνονται και μερίσματα, που φορολογούνται με συντελεστή φόρου μέχρι 25% με βάση την κλίμακα του φόρου (για μερίσματα του 2011 στο 21%), φορολογούνται για τα μερίσματα με τις γενικές διατάξεις και τυγχάνουν επιστροφής φόρου του πιστωτικού υπολοίπου. Εάν τα μερίσματα αθροιζόμενα με τα λοιπά εισοδήματα είναι 22.000€ και κάτω, ο μικρομέτοχος δικαιούται επιστροφής.

Για τις εταιρίες με υψηλότερα εισοδήματα, σύμφωνα με τον νόμο, εξαντλείται κάθε περαιτέρω υποχρέωση, αφού το εισόδημα αυτό (μέρισμα) θα έχει προέλθει ύστερα από φορολογία με 20% σε επίπεδο νομικού προσώπου και 25% σε επίπεδο παρακράτησης διανεμομένων.

Τέλος, με τον φορολογικό νόμο 3091/2001 κωδικοποιημένο με τον ν.3943/2011, στην διάκριση σε διανεμόμενα κέρδη και μη διανεμόμενα, με την αντίστοιχη φόρου στα διανεμόμενα εντάσσονται οι Ε.Π.Ε. Με το προηγούμενο καθεστώς θεωρούνταν ότι διανέμονταν όλα τα κέρδη της Ε.Π.Ε.

1.4.5 Νόμος 3427/2005 «Φόρος προστιθέμενης αξίας στις οικοδομές, μεταβολές στη φορολογία κεφαλαίου και άλλες διατάξεις» - Κωδικοποιημένος με τον Ν.4110/2013

Ο ν.3427/2005 «φόρος προστιθέμενης αξίας στις οικοδομές, μεταβολές στη φορολογία κεφαλαίου και άλλες διατάξεις» δέχθηκε αρκετές τροποποιήσεις σε θέματα φορολογίας νομικών προσώπων από το νέο φορολογικό νομοσχέδιο ν.4110/2013 «Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις. Συγκεκριμένα, οι νέες αλλαγές στον τρόπο φορολόγησης των ελεύθερων επαγγελματιών, ατομικών επιχειρήσεων και νομικών προσώπων, για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2013 και μετά, αναλύονται ως εξής:

Ελεύθεροι επαγγελματίες και ατομικές επιχειρήσεις

Σύμφωνα με τον ν.4110/2013, καθιερώνεται νέα κλίμακα μη μισθωτών για εισοδήματα από ατομική επιχείρηση, εκτός γεωργικής και ελευθέρου επάγγελμα, που υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
			Εισοδήματος	Φόρου
1-50.000€	26%	13.000€	50.000€	13.000€
Υπερβάλλον	33%			

Νέοι ελεύθεροι επαγγελματίες και ατομικές επιχειρήσεις

Για τους ελεύθερους επαγγελματίες και τις ατομικές επιχειρήσεις καθίσταται, πλέον, υποχρεωτική η αναγραφή στη φορολογική δήλωση, όλων των εισοδημάτων του υπόχρεου, ανεξάρτητα αν φορολογούνται ή απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αν καταβάλλονται ελεύθερα φόρου. Η παρούσα διάταξη ισχύει για το οικονομικό έτος 2013, δηλαδή για την χρήση 2012.

Επίσης, για τις νέες ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις ή τους νέους ελεύθερους επαγγελματίες, με πρώτη δήλωση έναρξης επιτηδεύματος από 1/1/2013 και για τα τρία (3) πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους, ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου της παραπάνω κλίμακας μειώνεται κατά 50% και μέχρι 10.000€ εισόδημα (Chaniatax, 2013).

Ακόμη, στους νέους ελεύθερους επαγγελματίες αναγνωρίζεται το δικαίωμα για την πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων 0,5% επί των τιμολογίων, ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης των βιβλίων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.).

Σημειώνεται, επίσης, ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις που πουλάνε αγαθά σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή οντότητα που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική του έδρα σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σε τιμή χαμηλότερη από αυτή που πουλάνε σε ημεδαπή ή αλλοδαπή επιχείρηση,

έχουν την δυνατότητα να αποδείξουν ότι οι συναλλαγές δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό την φοροδιαφυγή.

Τέλος, για ατομικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες αυξάνεται το τέλος επιτηδεύματος σε 650€.

Φορολόγηση εταιριών

Οι Ομόρρυθμες Εταιρίες, οι Ετερόρρυθμες Εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς και οι κοινοπραξίες, φορολογούνται με τον ίδιο συντελεστή φόρου, όπως τις ατομικές επιχειρήσεις και ελευθέρια επαγγέλματα, δηλαδή, για εισόδημα από 1-50.000€ φορολογούνται με συντελεστή 26%, και για εισόδημα άνω των 50.000€ με 33%.

Ωστόσο, παρακρατείται το 10% για τις Ο.Ε. και Ε.Ε. που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, σε περίπτωση διανομής κερδών και εφόσον υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό τους.

Τέλος, όσο αφορά στο τέλος επιτηδεύματος, για τα νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως 200.000 κατοίκους, υπολογίζεται σε 800€ ετησίως. Για τα νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από 200.000 κατοίκους, το τέλος επιτηδεύματος υπολογίζεται σε 1.000€ ετησίως. Για τις εμπορικές επιχειρήσεις και τους ελεύθερους επαγγελματίες, το τέλος επιτηδεύματος είναι 650€, ενώ για κάθε υποκατάστημά αυτών σε 600€.

Μετοχές ανωνύμων εταιριών

Σε ότι αφορά τη μεταβίβαση μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών ανώνυμης εταιρίας, σύμφωνα με τον ν.4110/2013, αυξάνεται ο συντελεστής φορολόγησής τους από 5% σε 20%. Επίσης, επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 20% στα κέρδη που αποκτούν φυσικά ή νομικά πρόσωπα, από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, οι οποίες αποκτώνται από 1/7/2013 και μετά. (Chaniatax, 2013).

Συμπέρασμα

Η φορολογική λογιστική στην Ελλάδα έχει περάσει από πολλά στάδια, ξεκινώντας από το 1992 μέχρι και σήμερα. Με αφετηρία την επιβολή του φόρου επιτηδεύματος το 1930, ακολούθησε σταδιακά η πλήρης φορολογία των φυσικών και νομικών προσώπων. Ο Ν.1640/1919 αποτέλεσε σημαντική φορολογική μεταρρύθμιση της φορολογικής νομοθεσίας, καθώς επιβαλλόταν φόρος στην καθαρή πρόσοδο μέχρι και την δεκαετία του 1950.

Ακολούθως, ψηφίστηκε το ΝΔ 3323/1955, το οποίο ρύθμιζε θέματα φορολογίας των φυσικών προσώπων, και συγκεκριμένα καθιέρωσε την επιβολή του προοδευτικού φόρου, η οποία επιβαλλόταν επί του συνολικού εισοδήματος των φυσικών προσώπων.

Από την άλλη, το ΝΔ 3843/1958, ρύθμιζε θέματα φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, ενώ στόχευε στις ημεδαπές εταιρίες, για τις οποίες όριζε ότι φορολογούνταν στο όνομά τους και για τη μη διανεμόμενα κέρδη τους.

Η τελευταία, ιδιαίτερα, σημαντική μεταρρύθμιση ήρθε με τον Ν.2238/1994, ο οποίος και αποτέλεσε τον ενιαίο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων στην Ελλάδα. Ο παρόν νόμος έχει δεχθεί πολλές τροποποιήσεις μέχρι σήμερα, ανάλογα με την οικονομική συγκυρία του κράτους, ενώ η τελευταία τροποποίησή τους έγινε με το νέο φορολογικό νομοσχέδιο του Ν.4110/2013, το οποίο έχει πραγματικά επιφέρει πάρα πολλές αλλαγές στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

2.1 Εισαγωγικά στοιχεία

Η λογιστική είναι μία επιστήμη η οποία κρίνεται ως εξαιρετικά χρήσιμη στις μέρες μας. Αυτό συμβαίνει διότι εκτιμάται πως είναι ένα πολύτιμο εργαλείο για εκείνους που μελετούν τα δεδομένα των επιχειρήσεων ,συμμετέχουν σε εταιρείες και επενδύουν στο χρηματιστήριο. Αυτή η ανάγκη για τη συνεχή χρησιμοποίηση της λογιστικής επιστήμης οδήγησε στην ραγδαία εξέλιξη της. Και έτσι σε συνδυασμό με την ανάπτυξη της τεχνολογίας, αυτοματοποιήθηκαν οι λογιστικές εργασίες και η λογιστική διακρίθηκε στους εξής κλάδους:

1. Χρηματοοικονομική Λογιστική
2. Διοικητική Λογιστική
3. Λογιστική Κόστους
4. Ελεγκτική
5. Διεθνής Λογιστική
6. Λογιστική Εταιριών
7. Φορολογική Λογιστική.

2.2 Έννοια και στόχος της χρηματοοικονομικής λογιστικής

Χρηματοοικονομική λογιστική είναι εκείνος ο κλάδος της λογιστικής επιστήμης σύμφωνα με τον οποίο γίνεται συγκέντρωση, επεξεργασία και αξιολόγηση κάποιων δεδομένων ή γεγονότων προκειμένου να εξαχθούν κάποιες οικονομικές κυρίως πληροφορίες.

Οι οικονομικές πληροφορίες της εξεταζόμενης, κατά περίπτωση, οικονομικής μονάδας αφορούν τα αποτελέσματα που επέτυχε η συγκεκριμένη μονάδα σε μία δεδομένη χρονική περίοδο καθώς και της χρηματοοικονομικής της θέσης στο τέλος της περιόδου και έχουν στόχο την ενημέρωση όλων των ενδιαφερόμενων της επιχείρησης προκειμένου να λάβουν ορθές και ουσιώδεις αποφάσεις, για την σωστή πορεία της οικονομικής μονάδας.

Συνοπτικά οι σκοποί της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι:

- ❖ Η παροχή πληροφοριών στην διοίκηση της επιχείρησης για την λήψη αποφάσεων.
- ❖ Η παροχή πληροφοριών σε εξωτερικούς φορείς της επιχείρησης.

Τα χαρακτηριστικά της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι:

- ❖ Ενημέρωση, με την παροχή πληροφοριών, τρίτων προσώπων δηλαδή ανθρώπων που βρίσκονται εκτός της οικονομικής μονάδας
- ❖ Δέσμευση λόγω νομοθετικών ρυθμίσεων
- ❖ Οι διαδικασίες τήρησης της εξαρτώνται από λογιστικούς κανόνες.

Οι πληροφορίες που παρέχονται θα πρέπει να είναι: α)αξιόπιστες, β)επαρκείς, γ)ουσιώδεις, δ)κατανοητές, ε)επίκαιρες και στ)συγκρίσιμες.

Η πληροφόρηση αυτή λοιπόν πιο αναλυτικά παρέχεται: στη διοίκηση της επιχείρησης, στους επενδυτές, στους προμηθευτές, πελάτες, τράπεζες, στους εργαζόμενους, σε οικονομικές κρατικές υπηρεσίες, στους ανταγωνιστές καθώς επίσης και σε οποιονδήποτε άλλο ενδιαφερόμενο.

Προκειμένου λοιπόν να διασφαλιστούν και να διαδοθούν οι κατάλληλες πληροφορίες, η επιστήμη της λογιστικής πράττει τα ακόλουθα:

- Καταγράφει τα περιουσιακά στοιχεία καθώς και της υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας.
- Καταχωρεί με συγκεκριμένη τυποποιημένη μέθοδο τα γεγονότα που επηρεάζουν την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης.
- Καταρτίζει και δημοσιεύει χρηματοοικονομικές καταστάσεις οι οποίες προσδιορίζουν τα αποτελέσματα και την περιουσιακή κατάσταση της οικονομικής μονάδας.
- Ελέγχει και αναλύει τα διάφορα πληροφοριακά στοιχεία που προκύπτουν.

2.3 Έννοια και στόχος της φορολογικής λογιστικής

Η φορολογική λογιστική είναι ένας κλάδος της λογιστικής επιστήμης, ο οποίος έχει σκοπό να συμβάλλει στην κατανόηση των φορολογικών προβλημάτων και της δίκαιης για τους πολίτες και το κράτος αντιμετώπισής τους.

2.3.1 Επιβολή και Υποκείμενο του Φόρου

Φόρος επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή που αποκτάται από κάθε νομικό πρόσωπο. Τα νομικά πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο είναι οι ημεδαπές εταιρίες, οι δημόσιες και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι συνεταιρισμοί που είναι νόμιμη η σύστασή τους, οι αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένες ευθύνες. Και τέλος στον φόρο υπόκεινται και τα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου τα οποία είναι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

2.3.2 Αντικείμενο του Φόρου

1. Σε ανώνυμες εταιρίες αλλά και σε περιορισμένης ευθύνης που βρίσκονται στη ημεδαπή είναι αντικείμενο φόρου το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.
2. Επίσης για όσες ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες απαλλάσσονται του φόρου λόγω κάποιων ειδικών διατάξεων, αντικείμενο φόρου είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα κέρδη, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος.
3. Για τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, δεν υπόκειται σε φόρο στο όνομα του νομικού προσώπου, αλλά στο όνομα κάθε εταίρου αυτών για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στην εταιρία.
4. Σε δημόσιες δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμετάλλευσης κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος.
5. Στους συνεταιρισμούς οι οποίοι έχουν συσταθεί νόμιμα, αντικείμενο του φόρου είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, πριν από την αφαίρεση των χορηγούμενων εκπτώσεων στα μέλη τους.
6. Σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας καθώς και σε οποιονδήποτε αλλοδαπό οργανισμό ο οποίος αποβλέπει στο οικονομικό όφελος, αντικείμενο του φόρου θεωρείται εκείνο το καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα καθώς και το καθαρό κέρδος το

οποίο προκύπτει από τη μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης στην Ελλάδα.

7. Σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου τα οποία έχουν μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα ως αντικείμενο φόρου, λαμβάνεται το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτου καθώς και από κινητές αξίες.

8. Σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αντικείμενο φόρου είναι το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή.

2.3.3 Χρόνος επιβολής του Φόρου

Ο χρόνος επιβολής του φόρου είναι κάθε οικονομικό έτος στο καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή που αποκτάται:

1. Για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, για τις δημόσιες ή δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, για τους συνεταιρισμούς που έχουν συσταθεί νόμιμα, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα και για τις ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο χρονικό διάστημα από την 1 Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι την 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.
2. Για τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό έτος.

2.4 Σύνδεση χρηματοοικονομικής και φορολογικής λογιστικής

Η διασύνδεση χρηματοοικονομικής λογιστικής με την φορολογία είναι άμεσα εξαρτημένη και προφανής. Εξάλλου από το αποτέλεσμα που αποτυπώνεται στα λογιστικά βιβλία καθορίζεται και η φορολογική υποχρέωση.

Στην Ελλάδα η εφορία δεν σταμάτησε ποτέ να επηρεάζει τη λογιστική πρακτική μέσω του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και άλλων νομοθετημάτων. Έτσι η λογιστική έχει μία μακρά ιστορία εμπλοκής με την φορολογική νομοθεσία στη χώρα μας μέσω:

- Των φορολογικών μηχανισμών
- Της αρίθμησης των εγγραφών

- Των θεωρημένων βιβλίων

Στη λογιστική όμως του σήμερα η επιρροή του κάθε κρατικού φορέα θα πρέπει να μην επιδρά αρνητικά και να ακρωτηριάζει την ίδια την επιστήμη, ώστε με την ορθή διαχείριση του κάθε κλάδου της, χωριστά αλλά και σε συνδυασμό αυτών, να εξάγει τα καλύτερα δυνατά αποτελέσματα.

Δηλαδή οι στόχοι της χρηματοοικονομικής λογιστικής είναι η ικανοποίηση των ενδιαφερόμενων και η επεξεργασία καθώς και η ανάλυση πληροφοριών για τη στρατηγική λήψη αποφάσεων, ενώ της φορολογικής λογιστικής είναι ο προσδιορισμός του φορολογικού αποτελέσματος και η συμμόρφωση στο φορολογικό πλαίσιο. Αυτές οι 2 έννοιες λοιπόν είναι ξεχωριστοί κλάδοι της λογιστικής που στην ουσία αλληλοσυμπληρώνει ο ένας τον άλλον. Θα πρέπει όμως να υπάρχει απαγκίστρωση του ενός κλάδου από τον άλλο και να είναι εμφανή τα όρια τους, ώστε να μην υπάρχει σύγχυση και παραλογισμός στην διαφορετική αντιμετώπιση ορισμένων γεγονότων.

2.5 Δαπάνες απόκτησης – χρηματοοικονομικός και φορολογικός χειρισμός

Παρακάτω αναλύουμε κυρίως τις δαπάνες που εμφανίζουν σοβαρές αποκλίσεις ανάμεσα στην λογιστική τους συμπεριφορά και την αντιμετώπιση που τους επιφυλάσσει η φορολογική νομοθεσία.

Ως γενικά έξοδα διαχείρισης νοούνται και οι παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης. Παραγωγικές δαπάνες είναι αυτές που συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών της επιχειρήσεως και στην αύξηση του εισοδήματός της. Στην έννοια των γενικών εξόδων διαχείρισης εμπίπτουν όχι μόνο αυτές που καταβάλλονται υποχρεωτικά, αλλά και αυτές που καταβάλλονται οικειοθελώς .

Οι δαπάνες ανάλογα με το είδος και τη φύση των εργασιών της επιχείρησης ποικίλουν και για το λόγο αυτό δεν αναφέρεται αναλυτικά και περιοριστικά στη σχετική διάταξη του νόμου ποιες περιλαμβάνονται στην κατηγορία των γενικών εξόδων διαχείρισης, σε αντίθεση με τις λοιπές εκπιπτόμενες δαπάνες, οι οποίες περιοριστικά αναφέρονται στον νόμο. Για παράδειγμα δαπάνες που εμπεριέχονται μπορεί να είναι τα ενοίκια, τα ταχυδρομικά, τα κοινόχρηστα, τα έξοδα διαφήμισης κ.α. Στα γενικά έξοδα διαχείρισης ανήκουν οι ακόλουθες κατηγορίες, οι οποίες αναλύονται και παρακάτω:

- Έξοδα μισθοδοσίας προσωπικού
- Το τεκμαρτό ενοίκιο των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων
- Οι δωρεές
- Τα ασφάλιστρα για ομαδική ασφάλιση ζωής του προσωπικού

Στα γενικά έξοδα μισθοδοσίας περιλαμβάνονται, τα έξοδα εκείνα τα οποία πραγματοποιεί η επιχείρηση για αμοιβές και μισθοδοσία των εργαζομένων της. Για να γίνει αυτό απαραίτητη προϋπόθεση είναι ότι οι αμοιβές αυτές θα πρέπει να έχουν υπαχθεί σε ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του ασφαλιστικού οργανισμού που είναι αρμόδιος κάθε φορά. Όπως ΤΣΑΥ, ΙΚΑ κτλ.

Για τα ακίνητα τα οποία χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση και ανήκουν στον επιχειρηματία, το τεκμαρτό τους ενοίκιο αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδα των εμπορικών επιχειρήσεων, αλλά προστίθεται και φορολογείται στα εισοδήματα από ακίνητα αφού έχουν μειωθεί κατά 3% ή 5% ανάλογα με τη χρήση. Επομένως, ως απαραίτητη προϋπόθεση για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τεκμαρτού μισθώματος, είναι η φορολόγηση του ποσού αυτού στα εισοδήματα από ακίνητα.

Οι δωρεές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Για να συμβεί αυτό απαραίτητη προϋπόθεση είναι το νομικό πρόσωπο, στο οποίο απευθύνεται η εν λόγω δωρεά, να έχει είτε φιλανθρωπικό είτε εκπαιδευτικό είτε οποιονδήποτε άλλο κοινωφελή σκοπό. Τέτοια νομικά πρόσωπα μπορεί να είναι εκπαιδευτικά και νοσηλευτικά κέντρα, εκκλησίες, μοναστήρια, το δημόσιο κ.α.

Τέλος, το ποσό της έκπτωσης των ασφαλιστρών που καταβάλλουν οι οικονομικές μονάδες, για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού της προσωπικού, δεν μπορεί να υπερβαίνει τα χίλια πεντακόσια ευρώ έκαστος για όσους είναι ασφαλισμένοι.

Δαπάνες συντήρησης και επισκευής

Οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής πραγματοποιούνται, για να διατηρηθεί ή να κρατηθεί σε αποδοτικά επίπεδα, η αρχική απόδοση του παγίου. Οι συγκεκριμένες δαπάνες αφαιρούνται κατά τη χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκαν εξ ολοκλήρου.

Οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για

επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης μέχρι 1600 κυβικά εκατοστά εκπίπτουν μέχρι 60% του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα πέραν των 1600 κυβικών εκατοστών εκπίπτει ποσοστό μέχρι 25%. Το υπόλοιπο ποσό των δαπανών κατά την φορολογική αναμόρφωση του αποτελέσματος, προστίθεται ως λογιστική διαφορά στα πραγματικά κέρδη της επιχείρησης και φορολογείται (Taxnews, 2013).

Τόκοι δανείων ή πιστώσεων

Οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείων ή πιστώσεων της επιχειρήσεως εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον τα δάνεια και οι πιστώσεις αφορούν κατά αποκλειστικότητα τις ανάγκες της επιχείρησης και εξυπηρετούν μονάχα αυτή και όχι τις ανάγκες του επιχειρηματία ή ακόμη και ατόμων της διοικήσεως. Δεν εκπίπτουν οι τόκοι υπερημερίας εξαιτίας οφειλής φόρων, εισφορών και προστίμων προς το δημόσιο ή άλλα Ν.Π.Δ.Δ.

Όταν πρόκειται για τόκους ιδίου κεφαλαίου, που καταβάλλεται συμπληρωματικά, τότε οι τόκοι επί καταθέσεων και εισφορών δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση. Το ίδιο όμως δεν συμβαίνει όταν πρόκειται για καταθέσεις που έχουν χαρακτήρα δανείου, οι συγκεκριμένοι τόκοι εκπίπτονται και καταχωρούνται σε λογαριασμούς τρεχούμενους.

Φόροι-Τέλη-Δικαιώματα

Όσον αφορά τον Φ.Π.Α τώρα εκπίπτεται μονάχα στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η οικονομική μονάδα δεν έχει το δικαίωμα να συμψηφίσει το Φ.Π.Α των πωλήσεων με το Φ.Π.Α των αγορών.

Επιπλέον από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτεται ο φόρος εισροών που καταβάλλουν, οι επιχειρήσεις που είναι υποκείμενες σε Φ.Π.Α, για την αγορά επιβατικών αυτοκινήτων (μέχρι εννιαθέσια), οινοπνευματωδών ποτών, καπνοβιομηχανικών προϊόντων καθώς και μοτοσικλετών και σκαφών για αναψυχή.

Από το ακαθάριστο εισόδημα δεν εκπίπτουν οι τόκοι υπερημερίας που καταβάλλει η επιχείρηση, για την μη έγκυρη καταβολή τους, ο φόρος ακίνητης περιουσίας, ο φόρος εισοδήματος και τέλος οι προσαυξήσεις.

Εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα ο Φ.Π.Α εισροών, με τον οποίο επιβαρύνονται οι δαπάνες των επιβατικών αυτοκινήτων, της φιλοξενίας, των εξόδων μετακίνησης και τροφοδοσίας των υπαλλήλων της επιχείρησης κ.α. Οι οποίες προσαυξάνουν κιόλας

το αντίτιμο αγοράς των ειδών ή της αποδοχής των υπηρεσιών. Σε αυτές τις περιπτώσεις η οικονομική μονάδα πληρώνει η ίδια ολόκληρο τον Φ.Π.Α, ο οποίος αναλογεί στις δαπάνες αυτές. Έτσι ο νομοθέτης σε αυτήν την περίπτωση δίνει το δικαίωμα να εκπέσει τον φόρο αυτόν από το ακαθάριστο εισόδημα παρόλο που οι πιο άνω περιπτώσεις είναι στην ουσία οι περιπτώσεις που η επιχείρηση δεν έχει το δικαίωμα να εκπέσει τον Φ.Π.Α εισροών από αυτό των εκροών.

Οι φόροι-τέλη και δικαιώματα που εκπίπτουν είναι:

✓ Οι ενσωματωμένοι ή καταβαλλόμενοι χωριστά φόροι υπέρ τρίτων οι οποίοι βαρύνουν την επιχείρηση.

Οι αναφερόμενοι λοιπόν αυτοί φόροι που βαρύνουν την επιχείρηση εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά το χρόνο εκτός του οποίου καταβλήθηκαν ή βεβαιώθηκαν.

2.5.1 Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά – χρηματοοικονομική και φορολογική αντιμετώπιση

Λέγοντας δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά, νοούνται οι δαπάνες εκείνες που εξαιτίας της φύσης τους είναι αδύνατη η συγκέντρωση αποδεικτικών στοιχείων. Η παρούσα έκπτωση υλοποιείται βάση μιας ορισμένης κλίμακας ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Κάποιες από αυτές τις δαπάνες, όπου υπολογίζονται στα ακαθάριστα έσοδα με ποσοστά που κυμαίνονται από 0,5% μέχρι και 2% καταργήθηκαν, σύμφωνα με το Ν2238/1994 του άρθρου 31 παράγραφος 2. Αυτές οι δαπάνες είναι οι ακόλουθες και είχαν ισχύ από 1/1/1997 έως και 31/12/2003:

- Μεταφορικές επιχειρήσεις διεθνών εμπορευματικών μεταφορών Ν393/1976
- Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις
- Εξαγωγικές επιχειρήσεις
- Επιχειρήσεις εξαγωγής πετρελαιοειδών προϊόντων
- Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και εργασιών στην αλλοδαπή
- Γραφεία Γενικού τουρισμού Ν393/1976
- Κατασκηνωτικά κέντρα

Στη συνέχεια παραθέτουμε τις υπόλοιπες επιχειρήσεις οι οποίες αναφέρονται στο άρθρο του Ν.2238/1994 και είναι γνωστές ως επιχειρήσεις των Μέσων Μαζικής Ενημέρωσης.

- ✓ Αναγνωρίζεται έκπτωση που υπολογίζεται σε ποσοστά 2% επί των ακαθάριστων εσόδων στις επιχειρήσεις που εκδίδουν ανά δεκαπενθήμερο ή και μηνιαία αθλητικές, οικονομικές και πολιτικές εφημερίδες ή περιοδικά.
- ✓ Αναγνωρίζεται έκπτωση 1% σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 8.804.109 ευρώ.
- ✓ Αναγνωρίζεται 0,5% σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 8.804.109 ευρώ.

Αυτές οι εκπτώσεις ισχύουν για τις επιχειρήσεις ραδιοφωνίας και τηλεόρασης, για τα ακαθάριστα έσοδα τα οποία προέρχονται μόνο από τις διαφημίσεις. Η έκπτωση αυτή έχει ισχύ για χρονικό διάστημα από 1/1/1997 έως 31/12/2008.

2.5.2 Λογιστικές διαφορές και φορολογική αναμόρφωση κερδών

Εκτός από τις δαπάνες και τα έξοδα, που οι επιτηδευματίες δικαιούνται να αφαιρέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους, προκειμένου να προσδιορισθεί το καθαρό φορολογητέο κέρδος ή ζημιά, υπάρχουν και άλλες δαπάνες οι οποίες αναφέρονται στο άρθρο 105 του Ν2238/1994 και αφορούν τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε. Οι συγκεκριμένες δαπάνες αφαιρούνται από το ακαθάριστο εισόδημα των νομικών προσώπων.

Πολύ συχνό φαινόμενο κατά τη διάρκεια μιας λογιστικής χρήσης είναι να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία της οικονομικής μονάδας, γεγονότα που αφορούν κάποια έξοδα της επιχείρησης τα οποία όντως έχουν πραγματοποιηθεί αλλά δεν είναι αναγνωρίσιμα από τις φορολογικές διατάξεις. Αυτό συμβαίνει διότι εκτιμάται από τους νομοθέτες ότι δεν είναι παραγωγικές δαπάνες, αφού δεν έχουν σχέση με το αντικείμενο στο οποίο δραστηριοποιείται ο επιχειρηματίας και έτσι δεν προωθούν τις πωλήσεις.

Με απόφαση του ΣτΕ 33/1989 ορίστηκε η λογιστική διαφορά. Ο όρος αυτός αναφέρεται σε όλα εκείνα τα ποσά που πρέπει να προστεθούν στα λογιστικά κέρδη της χρήσης ή να αφαιρεθούν από τις ζημιές αυτής, με στόχο να εξαχθεί το φορολογητέο εισόδημα της οικονομικής μονάδας. Αυτές οι λογιστικές διαφορές μπορεί να προέρχονται είτε από λανθασμένο χειρισμό- απεικόνιση είτε από ουσιώδη πλάνη.

Είναι αναγκαίο να τηρούνται κάποιες προϋποθέσεις για να μπορεί μια δαπάνη να αφαιρεθεί από τα ακαθάριστα έσοδα. Θα πρέπει λοιπόν να τηρούνται όλες ανεξαιρέτως. Έστω και η μη κάλυψη μιας προϋπόθεσης, από αυτές που παρατίθενται στην πορεία, καθιστά αδύνατη την έκπτωση της δαπάνης. Από εκεί και πέρα η

δαπάνη αυτή χαρακτηρίζεται ως λογιστική διαφορά και με την ορθή διαχείριση της πλέον, γίνεται η αναμόρφωση του αποτελέσματος.

- Η δαπάνη - έξοδο να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 και 105 του Κ.Φ.Ε.).
- Ο επιτηδευματίας να τηρεί επαρκή και ειλικρινά βιβλία.
- Το αποτέλεσμα του επιτηδευματία να εξάγεται με λογιστικό τρόπο.
- Η δαπάνη - έξοδο να στηρίζεται σε δικαιολογητικό, προβλεπόμενο από τον Κ.Β.Σ., ή σε άλλα δημόσια έγγραφα (άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ.).
- Η δαπάνη - έξοδο να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία με τον προσήκοντα λογιστικό τρόπο.
- Η δαπάνη - έξοδο να είναι παραγωγική, να προσθέτει εισόδημα ή να συμβάλει στην δημιουργία εισοδήματος.
- Η δαπάνη - έξοδο να είναι βέβαιη και εκκαθαρισμένη, να μην τελεί δηλαδή υπό αίρεση ή αναστολή.
- Η δαπάνη - έξοδο να είναι δεδουλευμένη, να τηρείται συνεπώς, η λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.
- Η δαπάνη να γίνεται χάριν της απόκτησης εισοδήματος, να σκοπεύει επομένως στην άμεση ή την μελλοντική αύξηση των εσόδων.
- Η δαπάνη να είναι πραγματική.

Ο κατάλογος των εξόδων που ενώ καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και συνεπώς αποτελούν λογιστικές διαφορές είναι αρκετά μεγάλος.

Ενδεικτικά, ορισμένα έξοδα - δαπάνες που χαρακτηρίζονται ως λογιστικές διαφορές, η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να αναμορφώνει το αποτέλεσμα, με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης. Οι περιπτώσεις αυτές, προβλέπονται ρητά από διατάξεις της Φορολογίας. Τα πρόστιμα ή οι πρόσθετοι φόροι καθώς και ο φόρος εισοδήματος δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα.

Η διάταξη αυτή ενισχύεται από την νέα παρ. 18 του άρθρου 31, που προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 8 του Ν 3522/2006 (ισχύς από 1.1.2006) και η οποία αναφέρει, ότι οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται για οποιονδήποτε λόγο σε βάρος της επιχείρησης, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της. Συμπληρωματικά έχουμε και την παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., όπου ρητά αναφέρεται η μη έκπτωση των τόκων

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

Όταν η οικονομική μονάδα χρησιμοποιεί επιβατικά αυτοκίνητα τα οποία είναι ιδιοκτησία της ή τα έχει μισθωμένα από τρίτους, τότε το σύνολο των εξόδων που έχουν πραγματοποιηθεί για τη λειτουργία τους γενικά καθώς και οι αποσβέσεις και τα μισθώματα, εκπίπτουν κατά ποσοστό που εξαρτάται από τον κυλινδρισμό τους. Δηλαδή:

- οι δαπάνες των αυτοκινήτων μέχρι 1600 cc, εκπίπτουν κατά ποσοστό 60%
- οι δαπάνες αυτοκινήτων μεγαλύτερου κυβισμού, εκπίπτουν κατά ποσοστό 25%

Σημαντική είναι η περίπτωση της παρ. 8 του άρθρου 31, η οποία αφορά τις επιχειρήσεις που αποκτούν ακαθάριστα έσοδα τα οποία απαλλάσσονται του φόρου ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο, ή έχουν έσοδα από μερίσματα και τυχόν κέρδη από την συμμετοχή τους σε ελληνικές εταιρίες. Εδώ έχουμε επιμεριστική έκπτωση των χρεωστικών τόκων (έξοδο), αφού ο νομοθέτης θεωρεί ότι μια τέτοια επιχείρηση έχει το πλεονέκτημα της απόκτησης εσόδων, για τα οποία δεν επιβαρύνεται φορολογικά (άρα δεν πρέπει να εκπεσθεί το 100% του εξόδου των τόκων), ενώ ένα ποσοστό 5% των ανωτέρω εσόδων, καταχωρείται ως λογιστική διαφορά, κατά την συμπλήρωση της φορολογικής δήλωσης.

Τέλος, στην ενδεικτική αυτή απαρίθμηση να προσθέσουμε τις περιπτώσεις δαπανών διαφήμισης, που επιβαρύνουν την επιχείρηση, για τις οποίες πρέπει να αποδεικνύεται η καταβολή του δημοτικού τέλους 2% επί της δαπάνης, ώστε να αναγνωρισθούν και να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Σημειώνεται επίσης ότι τα ποσά των προβλέψεων, που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως εκπιπτόμενα έξοδα, αντιμετωπίζονται ως λογιστικές διαφορές προσαυξάνουσες τα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως στην οποία οι προβλέψεις σχηματίζονται. Ακόμη οι αποσβέσεις στοιχείων του ενεργητικού, με συντελεστές απόσβεσης μεγαλύτερους από αυτούς που αναγνωρίζει η φορολογική νομοθεσία, προστίθενται στις λογιστικές διαφορές, κατά το ποσό που υπερβαίνουν το ποσό της (φορολογικά) νόμιμης απόσβεσης.

Είναι σκόπιμο να σημειώσουμε την προσπάθεια του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών που ξεκίνησε το έτος 2005, με την έκδοση αρχικά, της Πολ. 1005/2005 και στη συνέχεια των συμπληρωματικών της (Πολ. 1029/2006 - Πολ.

1056/2007 - Πολ. 1057/2007), όπου έχουν συγκεντρωθεί όλες οι δαπάνες για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με την νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιτηδευματιών (Taxnews, 2013).

2.6 Αποσβέσεις

Ο όρος απόσβεση έχει μακρά ιστορία και χρησιμοποιείται σε πολλούς τομείς της Οικονομίας. Όταν λέμε απόσβεση εννοούμε την εξαφάνιση ή εξάλειψη, για αυτό και ο όρος αυτός χρησιμοποιείται όταν πρόκειται για εξόφληση χρέους, εξάλειψη μιας απαίτησης ή δικαιώματος. Από άποψη λογιστική, η απόσβεση αντικατοπτρίζει την μείωση της αξίας των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού ή του παθητικού από οποιαδήποτε αιτία. Η μείωση αυτή αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση της παραγωγικής διαδικασίας κάθε οικονομικής μονάδας.

Ειδικότερα κάθε μια εκ των επιχειρήσεων διαθέτει κάποια περιουσιακά στοιχεία τα οποία μπορεί να είναι μηχανήματα, έπιπλα, κτίρια, μεταφορικά μέσα και τα οποία υπόκεινται σε φθορά. Η φθορά αυτή οφείλεται είτε στην πάροδο του χρόνου είτε στην λειτουργική φθορά είτε στην οικονομική απαξίωση του παγίου η οποία μπορεί να επέλθει από την εξέλιξη της τεχνολογίας. Η μείωση στην αξία των περιουσιακών στοιχείων, των οποίων η συμβολή στην πραγματοποίηση κέρδους είναι βασική και ουσιώδης, αποτελεί παραγωγική δαπάνη εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

2.6.1 Χρηματοοικονομική και φορολογική αντιμετώπιση αποσβέσεων

Απόσβεση είναι μείωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που θα γίνει σε συνάρτηση με το χρονικό διάστημα κατά το οποίο αυτά εξυπηρετήσαν την οικονομική μονάδα. Αναλυτικότερα η αξία του κάθε περιουσιακού στοιχείου κάθε έτος μειώνεται με ποσό ίσο με εκείνο της φθοράς που έχει κάθε έτος.

Η απόσβεση δεν αναγνωρίζεται φορολογικά για πάγια που δεν εξυπηρετούν την επιχείρηση. Για να υπολογισθεί απόσβεση σε οποιοδήποτε πάγιο πρέπει αυτό να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση άρα δεν υπολογίζεται απόσβεση για πάγια τα οποία δεν χρησιμοποιούνται. Προκειμένου να αναγνωρισθούν οι αποσβέσεις είναι απαραίτητη η αναγραφή αυτών στο βιβλίο απογραφών και η πραγματοποίηση λογιστικών εγγραφών στα βιβλία της επιχείρησης. Η αξία κτήσης των περιουσιακών στοιχείων προσαυξημένη με τις ειδικές δαπάνες βελτίωσης και επέκτασης λαμβάνεται

ως βάση υπολογισμού των αποσβέσεων. Αν η τιμή κτήσης έχει αναπροσαρμοστεί, η απόσβεση υπολογίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία.

Οι βασικές μέθοδοι απόσβεσης είναι η σταθερή μέθοδος, η φθίνουσα και η αύξουσα. Η ελληνική νομοθεσία αναγνωρίζει την σταθερή μέθοδο καθώς και την φθίνουσα υπό προϋποθέσεις. Αποσβεστέα περιουσιακά στοιχεία ονομάζονται εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία ανήκουν στην οικονομική μονάδα κατά πλήρη κυριότητα. Τα ορυχεία και τα μεταλλεία υπόκεινται σε απόσβεση σε αντίθεση με τα γήπεδα και τα οικόπεδα.

Από φορολογικής άποψης το Προεδρικό Διάταγμα 299/2003 αναφέρει ότι σύμφωνα με τον ορισμό των αποσβέσεων, αυτές θα διενεργούνται καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου και ότι οι συντελεστές απόσβεσης θα πρέπει να είναι τέτοιοι, ώστε η αναπόσβεστη αξία στο τέλος της ωφέλιμης ζωής να είναι μηδέν. Στη χώρα μας η φορολογική νομοθεσία λειτουργεί περιοριστικά και επιβάλλει συγκεκριμένα όρια συντελεστών απόσβεσης, για κάθε είδος παγίου στοιχείου. Το γνωστότερο προεδρικό διάταγμα για την ρύθμιση των αποσβέσεων είναι το Π.Δ. 100/1998, ενώ πέντε χρόνια αργότερα δημοσιεύτηκε το νεότερο Π.Δ. 299/2003, το οποίο δεν επιβάλλει σημαντικές μεταβολές σε σχέση με το προηγούμενο.

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του προεδρικού διατάγματος ορίζεται ότι οι αποσβέσεις υποχρεωτικά πρέπει να διενεργούνται καθ' έτος και σύμφωνα με τα οριζόμενα ποσοστά. Ειδικότερα οι νέες επιχειρήσεις, για τις τρεις 3 πρώτες διαχειριστικές περιόδους που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους, δύνανται να προβούν σε απόσβεση όλων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τους είτε με συντελεστή μηδέν τοις εκατό 0%, είτε με συντελεστή πενήντα τοις εκατό 50% του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση δεν θα μεταβάλλεται από διαχείριση σε διαχείριση.

Τα ανώτερα όρια των αποσβέσεων αφορούν ετήσια απόσβεση. Κατά συνέπεια, όταν τα πάγια χρησιμοποιούνται για πρώτη φορά, όχι από την έναρξη της χρήσης, τα ποσοστά απόσβεσης περιορίζονται, ανάλογα του χρόνου χρησιμοποίησης σε τόσα δωδέκατα όσοι οι μήνες χρησιμοποίησης τους. Αντίθετα, αν η διαχειριστική χρήση περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου, τα ετήσια ποσοστά αποσβέσεων αυξάνονται αναλογικά.

Οι αποσβέσεις που διενεργούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου δεν δύνανται να υπερβούν την αξία κτήσης ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του

αποσβεστέου πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Πάγια περιουσιακά στοιχεία, των οποίων η αξία κτήσης είναι μέχρι εξακόσια ευρώ, δύνανται να αποσβένονται εξ' ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του προεδρικού διατάγματος, για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί μέχρι και 31.12.1997, καθώς και εκείνα που αποκτούνται από 1.1.1998 και μετά, οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης. Για τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτούν από 1.1.1998 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών, οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί, γι' αυτά τα πάγια στοιχεία, θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων τα οποία αγοράζονται από εταιρία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σ' άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Το άρθρο 31, επίσης ορίζει ότι οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθωμένα ακίνητα αποσβένονται κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους. Το ποσό των δαπανών για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Σε περίπτωση κατά την οποία ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης που προκύπτει με τον τρόπο αυτό είναι μικρότερος από τον συντελεστή που ορίζεται από το Π.Δ. 299/2003 για το ίδιο πάγιο στοιχείο, όταν αυτό είναι ιδιόκτητο, εφαρμόζονται τα οριζόμενα από το Προεδρικό Διάταγμα.

Τα αρχικά άμεσα έξοδα που γίνονται ειδικά για χάρη των εσόδων της λειτουργικής μίσθωσης αντιμετωπίζονται ως εξής:

Είτε μεταφέρονται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης, π.χ. 16.19 <<Λοιπά Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης>> και κατανέμονται σε βάρος των αποτελεσμάτων ανάλογα με τον ρυθμό καταχώρησης των εξόδων. Είτε βαρύνουν τη χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκαν.

Υπόψη ότι και η διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 Ν. 2238/94 ορίζει ότι τα ποσά των δαπανών βελτίωσης και προσθήκης σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση και σε κάθε

περίπτωση όχι πέραν των 5 ετών. Η σύμβαση μίσθωσης πρέπει να προβλέπει ποιον βαρύνουν οι δαπάνες επισκευών, συντήρησης και ασφάλισης των μισθωμένων στοιχείων. Η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν. 1665/86 ενεργεί αποσβέσεις στα μίσθια σε ίσα μέρη ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης.

Υπάρχουν, και ορισμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης υποκείμενα σε φθορά, για τα οποία δεν προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις ανώτατα όρια ποσοστών απόσβεσης. Τέτοια περιουσιακά στοιχεία είναι για παράδειγμα τα διάφορα ζώα, τα οποία δεν προορίζονται για μεταπώληση, αλλά για εκμετάλλευση όπως τα άλογα των ιπποδρομιακών αγώνων, οι γαλακτοφόρες αγελάδες κτλ. Στις περιπτώσεις αυτές το ποσοστό απόσβεσης είναι ανάλογο προς τα έτη της πιθανής ωφέλιμης εκμετάλλευσης του ζώου, η οποία τίθεται στην κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

2.6.2 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων

Ασώματες ακινητοποιήσεις είναι τα ασώματα ή άυλα οικονομικά αγαθά τα οποία μπορούν να αποτιμηθούν σε χρήμα και μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο συναλλαγής. Οι ασώματες ακινητοποιήσεις αποκτώνται από την εταιρία με σκοπό τη χρησιμοποίησή τους παραγωγικά για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός έτους.

Όταν αναφέρουμε τον όρο άυλα περιουσιακά στοιχεία εννοούμε ένα μη νομισματικό στοιχείο το οποίο δεν έχει φυσική υπόσταση το οποίο έχει αποκτηθεί για την χρησιμοποίησή του στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους ακόμη και για διοικητικούς σκοπούς.

Οι ασώματες ακινητοποιήσεις μπορεί να είναι είτε δικαιώματα είτε πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις. Με τον όρο δικαιώματα εννοούμε: το ηλεκτρονικό λογισμικό, άδειες ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα, παραχωρήσεις εμπορικών δικαιωμάτων, κινηματογραφικές ταινίες, άδειες αλιείας. Ενώ με τον όρο καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις εννοούμε την φήμη και την πελατεία, την καλή οργάνωση της οικονομικής μονάδας, και την εξειδίκευση στην παραγωγή αγαθών.

2.6.3 Χρηματοοικονομικός και φορολογικός χειρισμός αποσβέσεων ασώματων ακινητοποιήσεων

Για τις αποσβέσεις των ασώματων ακινητοποιήσεων ασχολείται και το άρθρο 31 παρ. 1 του Ν2238/94 σύμφωνα με το οποίο από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν τα δικαιώματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών σωμάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων υπό τις προϋποθέσεις και περιορισμούς που θέτει η διάταξη αυτή. Η διάταξη αυτή αναφέρεται στα περιοδικώς καταβαλλόμενα ποσά και τα οποία συνεπώς αφορούν έξοδα της χρήσης και όχι στα εφάπαξ καταβαλλόμενα ποσά που αφορούν περισσότερες χρήσεις.

Η δαπάνη αγοράς και γενικά απόκτησης της κυριότητας άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αποσβένεται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου και πάντως μέχρι τη λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από τον νόμο προστασίας, σε περίπτωση που η προστασία αυτή έχει περιορισμένη διάρκεια (Υπ. Οικ. ΠΟΛ 1047-4/2/2002).

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι καταχωρούνται στα βιβλία τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτούνται από τρίτους, ενώ τα δημιουργούμενα από την ίδια την επιχείρηση καταχωρούνται μόνο όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα και εφόσον προσδοκάται από την εκμετάλλευσή τους <<έργο μακροχρόνιας αξιοποίηση>>.

16.99.00 Αποσβεσμένη υπεραξία επιχειρήσεως: Υπεραξία προκύπτει κατά την απόκτηση μίας εταιρίας, είτε με αγορά είτε με συγχώνευση-απορρόφηση. Η υπεραξία υπολογίζεται ως η διαφορά ανάμεσα στην αξία κτήσης και την λογιστική αξία. Την συναντάμε χρεωστική αλλά δεν αποκλείεται να τη δούμε και πιστωτική.

Η υπεραξία της επιχειρήσεως αποσβένεται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία συνεχείς χρήσεις, που δεν μπορούν να υπερβαίνουν τα 5 έτη, δηλαδή μπορεί να αποσβεσθεί σε δύο, σε τρεις, ή και σε τέσσερις χρήσεις αρκεί να είναι ισόποσα τμήματα και συνεχείς οι χρήσεις (άρθρο 43 παρ. 4β).

Αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας (16.99.01)

Αποσβεσμένα δικαιώματα όπως π.χ. παραχωρήσεις εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων (16.99.02): Αποσβένονται ετήσια με ισόποσες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο που το άυλο στοιχείο έχει παραγωγική χρησιμότητα. Πάντως η απόσβεση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από το νόμο προστασίας, και σε περιπτώσεις που η προστασία αυτή έχει περιορισμένη διάρκεια, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας (άρθρο 43 παρ. 4γ).

Αποσβεσμένες λοιπές παραχωρήσεις (16.99.03): Αποσβένονται μέσα στο χρόνο της διάρκειας προστασίας του δικαιώματος.

Αποσβεσμένα δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων στοιχείων (16.99.04)

Αποσβεσμένα λοιπά δικαιώματα (16.99.05): Αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις, μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου παγίου στοιχείου (άρθρο 43 παρ. 4δ).

Αποσβεσμένα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως (16.99.10): Σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν2238/94, αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε μέσα σε πέντε έτη τμηματικά και ισόποσα.

Ειδικά τα έξοδα που πραγματοποιούν οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α) για την αγορά ακινήτων, τα οποία θα αποτελέσουν αντικείμενο σύμβασης του ίδιου νόμου, μπορούν να αποσβένονται και ισόποσα, ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης.

Οι εταιρείες που για πρώτη φορά εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορούν να εκπίπτουν τα έξοδα της περίπτωσης αυτής, καθώς και τα έξοδα αντίστοιχων εξόδων πολυετούς απόσβεσης που αναγνωρίζονται ως τέτοια βάσει νόμου, ανάλογα με τον υπολειπόμενο χρόνο από την αρχική καταχώρησή τους.

Αποσβεσμένα έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων (16.99. 11): Στην ερμηνευτική εγκύκλιο (πολ. 1184/98) αναφέρεται ότι οι μεταλλευτικές και λατομικές επιχειρήσεις έχουν το δικαίωμα να αποσβέσουν τις δαπάνες για μεταλλευτικές και λατομικές έρευνες κατ' επιλογή των ιδίων των επιχειρήσεων:

- είτε εφάπαξ μέσα στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες,

- είτε εφάπαξ μέσα σε μια από τις επόμενες τέσσερις χρήσεις,
- είτε τμηματικά στις χρήσεις αυτές.

Αποσβεσμένα έξοδα λοιπών ερευνών (16.99.12): Αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Αποσβεσμένα έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεων ομολογιακών δανείων (16.99.13): Αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Αποσβεσμένα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων (16.99.14): Αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Αποσβεσμένα έξοδα αναδιοργανώσεως (16.99.17): Το ποσοστό απόσβεσης του λογισμικού των Η/Υ ορίζεται σε ποσοστό 30%. Η απόσβεση του λογισμικού μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά τη χρήση εντός της οποίας τίθεται σε λειτουργία.

Αποσβεσμένοι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου (16.99.18): Αφορά δάνεια ή πιστώσεις που διατέθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. και το Ν. 2190/20 (άρθρο 43 παρ. 3α) οι τόκοι κατασκευαστικής περιόδου αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Κατά τις διατάξεις αυτές, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί τους δουλεμένους κανονικούς τόκους των ειδικών δανείων ή πιστώσεων για απόκτηση παγίων στοιχείων στο λογαριασμό 16.18, και να τους αποσβένει κατά ένα από τους ακόλουθους τρόπους:

α) Είτε εφάπαξ 100% κατά τη χρήση που οι τόκοι πραγματοποιήθηκαν. Στην περίπτωση αυτή η δαπάνη της απόσβεσης κατά το 1/5 πρέπει να θεωρείται ομαλό έξοδο και συνεπώς πρέπει να καταχωρείται στο λογαριασμό 66.05.18 <<Αποσβέσεις τόκων δανείων κατασκευαστικής περιόδου>> ενώ τα υπόλοιπα 4/5 πρέπει να θεωρείται ανώμαλο έξοδο και συνεπώς πρέπει να καταχωρείται στο λογαριασμό 85.05.10.

Συνεπώς η ρύθμιση αυτή της εφάπαξ απόσβεσης των τόκων κατά τη χρήση πραγματοποίησής τους, στις περιπτώσεις μάλιστα που διαρκεί ακόμα η κατασκευαστική περίοδος, είναι εντελώς εσφαλμένη, αφού το κατασκευασμένο πάγιο

δεν άρχισε ακόμα να λειτουργεί και να αποφέρει έσοδα και αναιρεί το λόγο για τον οποίο οι τόκοι της <<Κατασκευαστικής Περιόδου>> εγγράφονται στο ενεργητικό του ισολογισμού (δηλαδή κεφαλαιοποιούνται), αντιμετωπιζόμενοι ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης.

β) Είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Ακολουθώντας τη ρύθμιση αυτή, η επιχείρηση καταχωρεί στο λογαριασμό 16.18 τους δουλεμένους τόκους κάθε μίας χρήσης που εμπίπτει στην κατασκευαστική περίοδο. Και το σύνολο των τόκων της κατασκευαστικής περιόδου αποσβένεται τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία, που αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία περατώθηκε η κατασκευή του παγίου στοιχείου.

Είναι δυνατό να υποστηριχθεί ότι η πενταετία αρχίζει από το έτος που οι τόκοι καθίστανται δουλεμένοι, αφού ο νόμος επιτρέπει το μείζον, δηλαδή την απόσβεση αυτών εφάπαξ κατά το έτος αυτό. Οι τόκοι της κατασκευαστικής περιόδου έπρεπε να ενσωματώνονται στο κόστος κατασκευής του παγίου στοιχείου και να υποβάλλονται σε απόσβεση, όπως το υπόλοιπο κόστος κατασκευής του στοιχείου. Η κοστολόγηση των τόκων αυτών και η τμηματική τους απόσβεση επιβάλλεται από τη βασική λογιστική αρχή της αντιπαράθεσης εσόδων -εξόδων και δεν είναι δυνατό να γίνει απόσβεση των τόκων αυτών προτού το στοιχείο αρχίσει να παράγει, δηλαδή να αποφέρει έσοδα. Γι' αυτό η εφάπαξ ή τμηματική απόσβεση των δουλεμένων τόκων πριν αρχίσει το στοιχείο να παράγει αντίκειται στη βασική αυτή λογιστική αρχή και είναι επιστημονικά ανεπίτρεπτη.

Εξάλλου το ίδιο το Ε.Γ.Λ.Σ. στο παρεμφερές θέμα της Απόσβεσης των συναλλαγματικών διαφορών των δανείων 16.99.15 για απόκτηση παγίων στοιχείων, στις περιπτώσεις που μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος, ορίζει ρητά ότι η απόσβεση αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία λήγει η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπτεται, για οποιονδήποτε λόγο, η κατασκευή του έργου, ρύθμιση που πρέπει αναλογικά να δεχθούμε και για την απόσβεση των τόκων των ίδιων δανείων.

Η αντιμετώπιση των τόκων ως έξοδο καθιερώθηκε με τις διατάξεις των άρθρων 7 και 3 του Ν. 4171/61 και αποσβένονται κατά 20% ετησίως. Στη συνέχεια με το άρθρο 6 του Ν.Δ. 916/71 επιμηκύνθηκε ο χρόνος απόσβεσης από 5 σε 10 έτη. Οι παραπάνω διατάξεις, επειδή περιλαμβάνονται-στις γενικές διατάξεις του Ν. 4171/1961, έχουν εφαρμογή όχι μόνο στις περιπτώσεις που οι τόκοι αφορούν δάνεια ή πιστώσεις που διατέθηκαν για επενδύσεις που υπήχθησαν στις ευεργετικές

διατάξεις του νόμου αυτού, αλλά γενικά για κάθε επένδυση, επέκταση επιχειρήσεων κ.λπ.

Με το άρθρο 10 Ν. 2065/92 ο χρόνος απόσβεσης των τόκων επανήλθε στην πενταετία. Οι διατάξεις αυτές, που ισχύουν από 1/1/1992 έχουν ενταχθεί στο άρθρο 31 παράγραφος του Ν. 2238194, που επιτρέπει την απόσβεση των τόκων είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποιήσεώς τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Αποσβεσμένα λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως (16.99.19): Αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Αποσβεσμένες διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών (16.99.16): Ομολογίες που εκδόθηκαν από την εταιρεία, εμφανίζονται στο παθητικό με την τιμή στην οποία η εταιρεία οφείλει να τις εξοφλήσει. Οι διαφορές από διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους, καταχωρούνται στον λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης <<διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών>> της κατηγορίας <<λοιπά έξοδα εγκατάστασης>>. Οι διαφορές αυτές αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξοφλήσεως του ομολογιακού δανείου.

Αποσβεσμένα έξοδα μετεγκατάστασης της επιχείρησης (16.99.90): Αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μία πενταετία. Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που για τα έξοδα αυτά λαμβάνεται επιχορήγηση, τα ποσά της επιχορήγησης καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 41.10<<επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων>> και σε ιδιαίτερο υπολογαριασμό, από τον οποίο, στο τέλος κάθε χρήσης, μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.05 <<αναλογούσες στην χρήση επιχορηγήσεις παγίων>>, ποσό ίσο με τις διενεργούμενες στην ίδια χρήση αποσβέσεις, των εξόδων μετεγκατάστασης, που αναλογούν στο τμήμα που χρηματοδοτήθηκε από την επιχορήγηση.

Αποσβέσεις συναλλαγματικών Διαφορών (16.99.15): Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε ευρώ, των υποχρεώσεων από δάνεια ή πιστώσεις, εφόσον τα δάνεια ή οι πιστώσεις (σε ξένο νόμισμα) αυτές χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών μέχρι να αποσβεστούν πλήρως όλα τα έξοδα εγκατάστασης πολυετούς απόσβεσης, εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπόλοιπου των κερδών εις νέο (Άρθρο 42ε παρ.3δ του Ν.2190/20).

Οι πληροφορίες παρατίθενται στην γνωμοδότηση 260/2258/1995 καταχωρούνται στο λογαριασμό της κατηγορίας των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) <<συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις παγίων στοιχείων>> και αποσβένονται τμηματικά, ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια του δανείου ή της πίστωσης, όπως ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 1 του Π.Δ. 11/23/1980 περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής το Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΦΕΚ Α' 283/1980), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τη διάταξη της παρ. 12 του μοναδικού άρθρου του Π.Δ. 502/1984 <<τροποποίηση και συμπλήρωση των διατάξεων του Π.Δ. 1123/1980>> (ΦΕΚ Α' 179/1984).

Αποσβέσεις εφεύρεσης: Το κόστος κτήσης των ευρεσιτεχνιών πρέπει να αποσβένεται με βάση την προστατευόμενη από το νόμο ζωή τους, εκτός εάν η ωφέλιμη ζωή τους είναι βραχύτερη, οπότε αποσβένεται στη βραχύτερη αυτή περίοδο. Η ευρεσιτεχνία χορηγείται για 15 χρόνια, που είναι και το μέγιστο όριο της ζωής της.

Απόσβεση σήματος: Το άρθρο 43 παρ. 4 Ν. 2190/20 ορίζει ότι το σήμα πρέπει να αποσβένεται μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας και πάντως όχι πέρα από τη λήξη του χρόνου της νόμιμης προστασίας του. Στις περιπτώσεις όμως που το κόστος κτήσης των δημιουργούμενων από την ίδια επιχείρηση σημάτων δεν είναι σημαντικός, συνηθίζεται στην πράξη το κόστος αυτό να μην κεφαλαιοποιείται, αλλά να θεωρείται έξοδο της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο ν.2190/20 (άρθρο 42 ε παρ.7) επιβάλλουν τον άμεσο τρόπο απόσβεσης των άυλων παγίων στοιχείων, και το σχετικό άρθρο της Γενικής Λογιστικής είναι:

66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσώματων στο λειτουργικό κόστος.

66-05 Αποσβέσεις Ασώματων ακινητοποιήσεων.

66-05-00 Αποσβέσεις Υπεραξίας Επιχείρησης.

66-05-01 Αποσβέσεις Δικαιωμάτων Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας.

Σε:

16 Ασώματες Ακινητοποιήσεις & Έξοδα πολυετούς Απόσβεσης.

16-99 Αποσβεσμένες Ασώματες Ακινητοποιήσεις.

16-99-00 Αποσβεσμένη Υπεραξία Επιχείρησης.

16-99-01 Αποσβεσμένα Δικαιώματα Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας.

2.7 Προβλέψεις

Προβλέψεις είναι ένα στοιχείο του ισολογισμού που αντιπροσωπεύει κεφάλαια που δεσμεύονται πριν καταγραφούν ως κέρδη ή ζημίες για την αντιμετώπιση οποιασδήποτε γνωστής ή αναμενόμενης υποχρέωσης στο μέλλον, το κόστος τη οποίας δεν μπορεί να προσδιορισθεί επακριβώς (Ευρετήριο, 2013). Οι προβλέψεις θεωρούνται περιουσιακό στοιχείο υψηλού κινδύνου, διότι γίνεται η υπόθεση ότι τα υποκείμενα κεφάλαια θα χρησιμοποιηθούν κάποια στιγμή στο μέλλον και θα πρέπει να συναντώνται στους ισολογισμούς των επιχειρήσεων, για να έχει η εταιρία μία εύλογη εικόνα και φυσικά να είναι και ορθό το προσδιοριζόμενο αποτέλεσμα της.

Οι προβλέψεις λοιπόν γίνονται στο τέλος της χρήσης και αποτελούν μία επιβάρυνση των αποτελεσμάτων αυτής. Ωστόσο, αποβλέπουν στην κάλυψη ζημιάς ή υποτιμήσεως στοιχείων ενεργητικού, όταν μπορεί να εκτιμηθεί το μέγεθος τους έστω και κατά ικανοποιητική προσέγγιση και φυσικά είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, κατά την ημερομηνία που συντάσσεται ο ισολογισμός. Είναι χρήσιμο εδώ να προσθέσουμε ότι οι προβλέψεις θέτονται σε λειτουργία όταν καθίσταται πραγματικό το έξοδο ή όταν επέλθει η ζημιά ή ο κίνδυνος, για την αντιμετώπιση των οποίων σχηματίστηκαν.

2.7.1 Χρηματοοικονομικός και φορολογικός χειρισμός προβλέψεων

Οι προβλέψεις βάση του Ε.Γ.Λ.Σ διακρίνονται σε 2 κατηγορίες οι οποίες είναι: α) προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως και β) προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους.

Για την πρώτη κατηγορία τις προβλέψεις δηλαδή για κινδύνους εκμεταλλεύσεως, έχουμε να πούμε ότι έχουν στόχο την κάλυψη των εξόδων της χρήσεως, τα οποία αφού σχηματιστούν οι προβλέψεις πιθανολογείται ότι θα πραγματοποιηθούν.

Αυτές οι προβλέψεις σχηματίζονται, και όσες είναι ήδη σχηματισμένες επαυξάνονται, με χρέωση του λογαριασμού 68 <<προβλέψεις εκμετάλλευσης>> και πιστώνεται ο λογαριασμός 44 <<σχηματισμένες προβλέψεις>>. Στο τέλος της χρήσης το υπόλοιπο του λογαριασμού 68 θα επιβαρύνει το λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης.

Στην περίπτωση που έχουμε προβλέψεις υποτιμήσεως συμμετοχών σε λοιπές εκτός Α.Ε. επιχειρήσεις τότε αντί του λογαριασμού 44 πιστώνουμε ή τον 18.00.19 ή τον 18.01.19 αναλόγως την περίπτωση.

Στην δεύτερη κατηγορία για τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους αναφέρουμε, ότι οι προβλέψεις αυτές έχουν σκοπό την κάλυψη των έκτακτων εξόδων ή ζημιών που είναι πιθανών να χρησιμοποιηθούν αφού έχουν σχηματισθεί οι προβλέψεις.

Ο χειρισμός των προβλέψεων αυτών είναι χρέωση του λογαριασμού 83 <<Προβλέψεις για έκτακτους>> κινδύνους και πίστωση του λογαριασμού 44 <<Προβλέψεις>>. Το υπόλοιπο του λογαριασμού 83 στο τέλος της χρήσης θα μεταφερθεί και θα επιβαρύνει τον 86 << Αποτελέσματα Χρήσεως>>.

Οι προβλέψεις είναι δυνατόν να μη χρησιμοποιηθούν όταν:

1. Το ύψος τους ήταν μεγαλύτερο από αυτό του πραγματοποιηθέντος εξόδου ή ζημιάς
2. Εξέλιπε ο λόγος για τον οποίο είχαν δημιουργηθεί, χωρίς να πραγματοποιηθεί το έξοδο ή η ζημία.

Για την δεύτερη περίπτωση, γιατί στην πρώτη έχουμε αναφέρει το χειρισμό τους, όλο το ποσό αυτής της πρόβλεψης που δεν θα χρησιμοποιηθεί θα πάει σε πίστωση του 84 <<Εσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις>>.

2.7.1.1 Φορολογικά αναγνωρισμένες προβλέψεις

Για να αφαιρεθεί ένα έξοδο ή μια δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα θα πρέπει να είναι βέβαια και εκκαθαρισμένη δηλαδή τα ποσά να είναι οριστικά. Το έξοδο λοιπόν ή η ζημία η οποία καταχωρείται σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσης υπό τη

μορφή προβλέψεων δεν αναγνωρίζεται ως δαπάνη που εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα στη χρήση κατά την οποία σχηματίζεται η πρόβλεψη.

Μόνο οι προβλέψεις που καθορίζονται από ρητές φορολογικές διατάξεις αναγνωρίζονται από τον φορολογικό νόμο. Αυτές είναι κυρίως:

- Οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις.
- Οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.

Δηλαδή τα ποσά των προβλέψεων τα οποία δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως εκπιπτόμενα έξοδα, διαχειρίζονται ως λογιστικές διαφορές στη χρήση κατά την οποία σχηματίζονται οι προβλέψεις.

Από τον νόμο 2190/1920 ορίζεται ότι είναι υποχρεωτική η διενέργεια προβλέψεων προκειμένου να καλυφθούν οι ζημίες, τα έξοδα ή οι υποτιμήσεις στοιχείων του ενεργητικού. Όμως η φορολογική νομοθεσία λειτουργεί περιοριστικά όπως ακριβώς και με τους συντελεστές απόσβεσης. Σε αυτό το σημείο όμως μας περιορίζει ακόμη περισσότερο διότι επιλέγει να αναγνωρίσει φορολογικά μόνο δύο από τα είδη προβλέψεων.

Για αυτές τις 2 προβλέψεις αναφέρουμε επιπλέον ότι το ύψος τους καθορίζεται από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις. Όλες οι άλλες προβλέψεις που αναφέραμε παραπάνω δεν αναγνωρίζονται φορολογικά απλά αποτελούν αιτία σχηματισμού προβλέψεων.

2.7.1.2 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

Εκτός του φορολογικού νόμου 3296/2004 ο οποίος ρύθμιζε σε αρκετά μεγάλο βαθμό θέματα που αφορούσαν τις προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις, δημοσιεύτηκε τον επόμενο χρόνο η ΠΟΛ 1016/2005 σύμφωνα με την οποία έγιναν πιο λεπτομερείς και ακριβείς ορισμένες διατάξεις, κάποιες από τις οποίες αφορούσαν και τις προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις.

Σύμφωνα λοιπόν με αυτές τις διατάξεις καθιερώνεται ο σχηματισμός πρόβλεψης η οποία εκπίπτει απ' το ακαθάριστο εισόδημα άρα αναγνωρίζεται φορολογικά. Το ποσό αυτό της πρόβλεψης αφού αφαιρεθούν οι επιστροφές ή εκπτώσεις, η αξία των πωλήσεων ή της παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, οποιουσδήποτε οργανισμούς κοινής ωφέλειας καθώς και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και ο ειδικός φόρος κατανάλωσης πετρελαιοειδών, καπνού και όλοι οι φόροι που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης, υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5% επί της

αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες.

Για το σχηματισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων από τις επιχειρήσεις που τηρούν πρόσθετα βιβλία, τους ελεύθερους επαγγελματίες, τις επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων και για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε άλλους επιτηδευματίες, εκδίδουν Α.Π.Υ θα λαμβάνονται υπόψη οι παρεχόμενες υπηρεσίες προς επιτηδευματίες, έστω και αν για τις υπηρεσίες αυτές δεν έχουν εκδοθεί τιμολόγια.

Επιπλέον ο Φ.Π.Α δεν θα πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην αξία των τιμολογίων πάνω στην οποία υπολογίζεται η πρόβλεψη, διότι δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο.

Οι οικονομικές μονάδες οι οποίες για να διαθέσουν τα προϊόντα τους, χρησιμοποιούν αντιπροσώπους δεν κάνουν προβλέψεις απαιτήσεων γιατί για αυτές τις πωλήσεις δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο.

Για τις επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις επιχειρήσεις ύδρευσης αποχέτευσης, τις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, η πρόβλεψη υπολογίζεται με ποσοστό 1% πάνω στην αξία των υπηρεσιών ή συνδρομητικών που αναγράφεται στα στοιχεία προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες. Εξαιρούνται αυτά που εκδίδονται προς το Δημόσιο, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Και οι εμπορικές επιχειρήσεις θα υπολογίσουν πρόβλεψη με 1% για τις λιανικές πωλήσεις επί πιστώσει διαρκών καταναλωτικών αγαθών, που περιλαμβάνονται στους με αριθμό 501 - 503, 521 - 528 και 721 - 726 κωδικούς ειδών και υπηρεσιών της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών των ετών 1993 - 1994 της Ε.Σ.Υ.Ε. Η πρόβλεψη αυτή θα υπολογίζεται επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, αφού η ποσότητα, το είδος και η αξία των συγκεκριμένων προϊόντων, αναγράφεται σε αυτήν.

Το ποσό της πρόβλεψης το οποίο έγινε σε προηγούμενες χρήσεις το αφού προστεθεί με το ποσό αυτής της χρήσης των προβλέψεων που αναφέρθηκαν παραπάνω, δεν μπορεί να υπερβαίνει στην απογραφή τέλους χρήσης το 30% του χρεωστικού λογαριασμού <<πελάτες>>. Για να υπολογιστεί το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού λοιπόν δεν λαμβάνουμε υπόψη ποσά που αφορούν το Δημόσιο, οργανισμούς κοινής ωφέλειας, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου,

γραμμάτια εισπρακτέα και τέλος δεν περιλαμβάνονται και οι προκαταβολές πελατών. Ενώ για τον συγκεκριμένο υπολογισμό αφαιρούνται επιστροφές και εκπτώσεις τιμολογίων.

Η έκπτωση αυτή εμφανίζεται ως εξής, στο τέλος της χρήσης, στα βιβλία:

68.09.00 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

Σε 44 Προβλέψεις

2.7.1.3 Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων

Οι επιχειρήσεις αφού σχηματίσουν τις προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις μπορούν να τις αποσβέσουν εάν δεν εισπραχθούν οι απαιτήσεις αυτές και σε περίπτωση που ισχύουν κάποιες προϋποθέσεις.

Οι επιχειρήσεις λοιπόν που έχουν σχηματίσει προβλέψεις για αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων και εμφανίζουν στα βιβλία τους το αναπόσβεστο υπόλοιπο των μη πραγματοποιηθεισών προβλέψεων θα μεταφέρουν σε χρέωση του λογαριασμού 44.11 <<Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις>>, μέχρι πλήρους απόσβεσης τους τα ποσά των αποδεδειγμένων επισφαλών απαιτήσεων που δικαιούνται να αφαιρέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Για να πραγματοποιηθεί αυτό ορίζονται από το Ν3091/2001 ορισμένες προϋποθέσεις και δικαιολογητικά για να αναγνωριστούν οι αποσβέσεις των επισφαλών απαιτήσεων.

Έτσι είναι αναγκαίο η απαίτηση να έρχεται σε άμεση σύνδεση με την δραστηριότητα της επιχείρησης και να είναι όντως επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξη.

Στα δικαιολογητικά τώρα που προσκομίζει η επιχείρηση εμπεριέχονται.

1. Επίσημες οικονομικές καταστάσεις της οφειλέτιδας εταιρείας από τις οποίες να προκύπτει η μη υγιής θέση αυτής
2. Τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου με την οποία υποχρεώνεται ο οφειλέτης σε εξόφληση
3. Πιστοποιητικό υποθηκοφυλακείου από το οποίο να προκύπτει η μη ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη ή τα υπάρχοντα με τυχόν βάρη τους.

Η απόσβεση να γίνεται για κάθε οφειλέτη χωριστά. Όταν η επιχείρηση κηρύξει πτώχευση τότε εξαιτίας της παύσης των πληρωμών η απόσβεση της απαίτησης είναι αναπόφευκτη. Σε περίπτωση πλειστηριασμού σε βάρος του οφειλέτη η απαίτηση θεωρείται επισφαλής εφόσον από το εκπλειστηρίασμα δεν είναι δυνατή η κάλυψη αυτής.

Για τις περιπτώσεις κατά τις οποίες έχουν πραγματοποιηθεί έσοδα από πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών, επί πιστώσεις, θα αναγνωριστούν προς έκπτωση διαγραφόμενες επισφαλείς μικροαπαιτήσεις οι οποίες έκαστος θα ανέρχονται μέχρι και 150 ευρώ. Ο χρόνος έκπτωσης αυτών είναι:

- ❖ Δώδεκα μήνες εντός της έκδοσης του λογαριασμού, για επιχειρήσεις που παρέχουν ηλεκτρικό ρεύμα, σταθερής τηλεφωνίας, ύδρευσης κτλ.
- ❖ Εντός της επόμενης χρήσης από εκείνη μέσα στην οποία ασκήθηκε η αγωγή, για περιπτώσεις όπου η επιχείρηση έχει καταθέσει αγωγή στον οφειλέτη.
- ❖ Μετά τη συμπλήρωση 2 χρήσεων στις οποίες το υπόλοιπο της απαίτησης κατά του πελάτη παρέμεινε ανείσπρακτο, για τις περιπτώσεις όπου δεν έχει ασκηθεί αγωγή από την επιχείρηση κατά του οφειλέτη.

Σύμφωνα με το νόμο 3296/2004 παρατίθενται κάποιες διαφορές που αφορούν τις αποσβέσεις των επισφαλών απαιτήσεων σε σχέση με το νόμο 3091/2002. Αυτές οι διατάξεις κοινοποιούνται με την ΠΟΛ. 1016/2005. Τα παρακάτω ισχύουν για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν μετά την 1^η Ιανουαρίου 2005:

Από την επιχείρηση κρίνεται η διαγραφή ή ο χαρακτηρισμός ενός πελάτη ως επισφαλή. Αυτό φυσικά δεν γίνεται αυθαίρετα αλλά με την κατοχή στοιχείων και εγγράφων από την πλευρά της επιχείρησης. Όταν όμως ένας πελάτης χαρακτηριστεί ως επισφαλής αλλά παρ' όλα αυτά η επιχείρηση εισπράξει το ποσό, τότε αυτό θα πρέπει να μεταφερθεί στα αποτελέσματα χρήσης. Πέραν της σχηματιζόμενης πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, εκτός αν το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικο μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης. Στην περίπτωση αυτή, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές. Είναι αυτονόητο ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω αφορούν στην απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, που έχουν προέλθει από πελάτες μόνο, καθόσον ο υπολογισμός των αποσβέσεων υπολογίζεται επί της αξίας των εκδοθέντων τιμολογίων πωλήσεως. Αν υπάρχει ζημία από άλλη αιτία, αυτή θα εκπίπτει, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., η διαγραφή των ανεπίδεκτων εισπράξεως πελατών γίνεται με χρέωση του λογαριασμού 44.11 <<Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις>> με πίστωση των λογαριασμών των απαιτήσεων, όταν αυτές καταστούν ανεπίδεκτες εισπράξεως. Για τους πελάτες που

διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς, ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτησή της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα 1.000 ευρώ. Επίσης, για τους πελάτες αυτούς που διαγράφονται χωρίς να ασκηθούν ένδικα μέσα, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό.

Τέλος, προβλέπεται ότι το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 <<Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις>>, δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας, αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο, λόγω του γεγονότος ότι στο διάστημα της πενταετίας τα ποσά των επισφαλών απαιτήσεων που διαγράφηκαν δεν κάλυψαν ολόκληρο το ποσό της σχηματισθείσας πρόβλεψης στο διάστημα αυτό. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

Συνεπώς, κατά την πρώτη εφαρμογή της διάταξης αυτής θα ληφθούν υπόψη τα ποσά των προβλέψεων που σχημάτισε και εμφάνισε στα βιβλία της η επιχείρηση σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του νόμου αυτού στις πέντε πρώτες διαχειριστικές χρήσεις αρχής γενομένης από τη χρήση 2005, ήτοι το σύνολο των προβλέψεων των χρήσεων 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009 και περαιτέρω, τα ποσά αυτά θα μειωθούν με τις διαγραφείσες επισφαλείς απαιτήσεις στις πιο πάνω χρήσεις. Αν στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης 2009 (τέλος πενταετίας) στο λογαριασμό 44.11 <<Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις>> υπάρξει υπόλοιπο ποσό πρόβλεψης, το ποσό αυτό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής χρήσης, δηλαδή στη χρήση 2010 και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις συναθροισμένο με τα λοιπά φορολογούμενα έσοδα της επιχείρησης (Taxnews, 2013).

2.7.1.4 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού, λόγω εξόδου από την υπηρεσία

Στη χώρα μας η νομοθεσία ορίζει ότι ο εργοδότης πέρα από τις εργοδοτικές εισφορές, τα δώρα, τις αποδοχές, τις άδειες και τα επιδόματα αδείας τα οποία καταβάλλει στο εργατοϋπαλληλικό του προσωπικό, είναι ακόμα υποχρεωμένος να

καταβάλλει στους εξερχόμενους από την επιχείρηση αποζημίωση. Το ύψος της αποζημίωσης είναι συνάρτηση πολλών παραγόντων. Αυτοί οι παράγοντες είναι ο χρόνος της απασχολήσεως του, οι αποδοχές που εισέπραττε καθώς και ο λόγος εξόδου του.

Ο χρόνος καταβολής της αποζημίωσης θα γίνει στη μεταγενέστερη εκείνη χρήση κατά την οποία αυτός θα εξέλθει από την υπηρεσία. Έτσι στο τέλος της χρήσης με το κλείσιμο του ισολογισμού η επιχείρηση είναι αναγκασμένη να σταθμίσει το ύψος της αποζημίωσης που οφείλει στους εργαζόμενους της. Η λογιστική διαδικασία που ακολουθείται είναι η εξής: με χρέωση λογαριασμού γενικών εξόδων, να πιστώνει ένα λογαριασμό προβλέψεων, ο οποίος θα χρεώνεται με τα ποσά των αποζημιώσεων που η επιχείρηση θα καταβάλλει σε μεταγενέστερες χρήσεις.

Σύμφωνα λοιπόν με την εργατική νομοθεσία οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να καταβάλλουν αποζημιώσεις σε:

1. Απολύσεις του προσωπικού της
2. Αποχωρήσεις λόγω συνταξιοδότησης

Στην πρώτη περίπτωση λόγω απολύσεως δηλαδή, ο απολυόμενος έχει το δικαίωμα πλήρους αποζημίωσης.

Στην δεύτερη περίπτωση εξαιτίας συνταξιοδότησεως δηλαδή, ο εργαζόμενος δικαιούται το 50% της αποζημίωσης λόγω απολύσεως ή εφόσον καλύπτεται και με επικουρική ασφάλιση το 40% αυτής. Οι μισθωτοί οι οποίοι έχουν συμπληρώσει 15 χρόνια απασχόλησης στον ίδιο εργοδότη καθώς και εκείνοι που έχουν συμπληρώσει το όριο ηλικίας, λαμβάνουν την αποζημίωση που τους αναλογεί, εφόσον πάρουν και τη συγκατάθεση του εργοδότη.

Στην περίπτωση που πτωχεύσει η επιχείρηση, ο μισθωτός δικαιούται πλήρους αποζημίωσης ενώ ο εργάτης το ήμισυ αυτής.

Είναι απαραίτητο να τονίσουμε εδώ ότι η επιχείρηση δεν γνωρίζει ακριβώς το ύψος και το χρόνο καταβολής των αποζημιώσεων κατά τη σύνταξη του ισολογισμού.

2.7.1.5 Γνωμοδότηση 20/935/1987

Ο νόμος 2190/1920 στο άρθρο 42 ορίζει ότι οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία που υπολογίζονται κάθε τέλος της χρήσης, καλύπτουν τουλάχιστον τις αποζημιώσεις εξόδου από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησης. Όταν εφαρμόστηκαν για πρώτη φορά τα όσα όριζε αυτός ο νόμος

ίσχυε: παρέχεται η δυνατότητα να καταχωρίσουν οι εταιρίες τις συσσωρευμένες προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία στο λογαριασμό <<έξοδα πολυετούς απόσβεσης>>, που αντιστοιχούν στην προϋπηρεσία του προσωπικού τους κατά τις προηγούμενες χρήσεις. Αυτές οι προβλέψεις αποσβένονται μέσα σε μία πενταετία τμηματικά και ισόποσα.

Ο παραπάνω όμως χειρισμός τροποποιήθηκε σύμφωνα με το ΠΔ 502/1984 και το ΠΔ 186/1986. Έτσι:

1. Τη χρήση που θα αρχίσει μετά την 3/12/1986, θα σχηματιστούν προβλέψεις για την προϋπηρεσία του προσωπικού των προηγούμενων χρήσεων, για την κλειόμενη χρήση.

2. Υπάρχει η δυνατότητα χρέωσης του λογαριασμού 16.19

<<Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης>>, με τις συσσωρευμένες προβλέψεις που αντιστοιχούν στην προϋπηρεσία του προσωπικού, αντί να βαρύνουν τα αποτελέσματα της πρώτης χρήσης.

Αυτή η τμηματική απόσβεση γίνεται με επιβάρυνση των αποτελεσμάτων χρήσης με χρέωση του 85.05.19 <<Αποσβέσεις Λοιπών Εξόδων Πολυετούς Απόσβεσης>> και πίστωση του 16.19 <<Αποσβεσμένα Λοιπά Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης>>. Στην περίπτωση όπου η επιχείρηση θέλει να επιβαρυνθεί, με το σύνολο των συσσωρευμένων προβλέψεων, η πρώτη χρήση τότε θα χρεωθεί ο 82.00 <<Εξοδα Προηγούμενων Χρήσεων>> και θα πιστωθεί ο 44 <<Προβλέψεις>>.

3. Οι προβλέψεις οι οποίες αναλογούν στην κλειόμενη χρήση (B1/12/1987) θα σχηματιστούν με χρέωση του 68.00 <<Προβλέψεις για αποζημίωση λόγω εξόδου από την υπηρεσία>> και του 44 <<Προβλέψεις>>.

Τα ποσά εκείνα που θα καταβάλλονται στο προσωπικό που θα αποχωρεί θα χρεώνονται στον 44.00.01 <<Χρησιμοποιούμενες Προβλέψεις>>.

Αν το ποσό που καταβλήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό της σχηματισμένης πρόβλεψης, σχηματίζεται ισόποση με τη διαφορά συμπληρωματική πρόβλεψη με πίστωση του λογαριασμού 44.00.00 <<σχηματισμένες προβλέψεις>> και χρέωση του 82.00 <<έξοδα προηγούμενων χρήσεων>> για το ποσό που αντιστοιχεί στην προϋπηρεσία των προηγούμενων χρήσεων και για το ποσό που αφορά την κλειόμενη χρήση των 68.00 <<προβλέψεις εκμετάλλευσης>>.

Αν το ποσό που καταβλήθηκε είναι μικρότερο από το ποσό της σχηματισμένης πρόβλεψης, το επιπλέον ποσό μεταφέρεται με χρέωση του λογαριασμού 44.00.00 και πίστωση του 85.00 <<έσοδα από αχρησιμοποίητες

προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων>>. Μετά από τις παραπάνω τακτοποιήσεις τα χρεωστικά υπόλοιπα των 44.00.01 και 44.00.00 στους οποίους και μεταφέρονται στο τέλος κάθε χρήσης (Taxheaven, 2013).

2.8 Γενικά στοιχεία χρεογράφων

Τα χρεόγραφα παρακολουθούνται στο λογαριασμό 34 και η απόστηση τους την τοποθέτηση κεφαλαίων καθώς και την πραγματοποίηση, από την επιχείρηση, προσόδου.

Οι κατηγορίες των χρεογράφων είναι οι εξής:

- 1) Ομολογίες
- 2) Έντοκα γραμμάτια του ελληνικού δημοσίου
- 3) Μετοχές Α.Ε
- 4) Ομόλογα τραπεζών
- 5) Μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων

2.8.1 Λογιστικός χειρισμός Κερδών/ Ζημιών /Αποτίμησης από πώληση χρεογράφων

Μέχρι πρόσφατα απαλλάσσονται από το φόρο, τα κέρδη από την πώληση μετοχών σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησης τους. Αυτή η απαλλαγή παρέχονταν υπό την προϋπόθεση ότι θα εμφανίζονται τα κέρδη σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με στόχο τον συμψηφισμό ζημιών που είναι πιθανόν να προκύψουν στο μέλλον από την πώληση μετοχών εισηγημένων ή όχι στο χρηματιστήριο Αθηνών. Τα κέρδη αυτά φορολογούνται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις σε περίπτωση διανομής ή διάλυσης της οικονομικής μονάδας.

Η διάταξη αυτή τροποποιείται με το Ν. 3697/2008. Πλέον τα κέρδη από πώληση μετοχών οι οποίες έχουν αποκτηθεί από 1/1/2009 και είναι εισηγημένες στο χρηματιστήριο Αθηνών, σε τιμή ανώτερη της απόκτησης τους φορολογούνται με συντελεστή 10% αυτοτελώς. Για τον υπολογισμό του κέρδους ως κόστος κτήσης των μετοχών λαμβάνεται η μέση τιμή απόκτησης αυτών. Η πώληση λαμβάνει χώρα με χρονολογική σειρά απόκτησης όταν πραγματοποιούνται περισσότερες από μία συναλλαγές επί μετοχών συγκεκριμένης εταιρείας. Λαμβάνεται η χρηματική τιμή των μετοχών κατά το χρόνο χορήγησης του δικαιώματος για τον προσδιορισμό του κέρδους, όταν οι μετοχές που αποκτήθηκαν από το δικαιούχο ήταν στο πλαίσιο προγράμματος χορήγησης μετοχών.

Τα κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού. Σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης τους, φορολογούνται και εκπίπτει ο καταβληθείς φόρος 10% από τον οφειλόμενο φόρο. Δεν συμψηφίζονται με τα κέρδη τυχόν ζημίες οι οποίες προκύπτουν στην ίδια διαχειριστική περίοδο. Σε κάθε χρήση οι ζημίες που προκύπτουν μεταφέρονται να συμψηφιστούν με το αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 38. Στην περίπτωση που αυτό δεν υφίσταται, τότε δεν αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό. Αυτό το ποσό συμψηφίζεται με κέρδη που πιθανόν θα προκύψουν στο μέλλον από πώληση μετοχών εισηγμένων στο χρηματιστήριο Αθηνών.

Από τις κείμενες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας (άρθρο 38. Ν. 2238/1994 όπως πρόσφατα αντικαταστάθηκε με το άρθρο 15 παρ. 2 Ν. 2459/1997) προβλέπεται ότι, η ζημία που προκύπτει από πωλήσεις συμμετοχών και χρεογράφων ή από την αποτίμηση τους στο τέλος της χρήσεως, εάν δεν καλύπτεται από τα καθοριζόμενα από τις διατάξεις αυτές αντίστοιχα αποθεματικά, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα φορολογητέα έσοδα. Παρέχεται, όμως, η ευχέρεια η ζημία αυτή να καταχωρείται σε <<ειδικό λογαριασμό>> και να συμψηφίζεται με μελλοντικά κέρδη εκ πωλήσεως συμμετοχών ή με σχηματιζόμενα στο μέλλον «αποθεματικά από χρεόγραφα», όπως ειδικότερα καθορίζεται στις προαναφερθείσες διατάξεις.

Για την αποτίμηση των χρεογράφων τηρούνται τα εξής:

- Τα χρεόγραφα τα οποία είναι εισηγμένα στο χρηματιστήριο Αθηνών καθώς ακόμη και σε οποιονδήποτε αλλοδαπό χρηματιστηριακό θεσμό αποτιμώνται κατ' είδος στη χαμηλότερη τιμή ανάμεσα στην τιμή κτήσης και στην τρέχουσα τιμή.
- Εκείνες οι μετοχές οι οποίες δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως τους και της τρέχουσας τιμής τους. Τρέχουσα τιμή εδώ θεωρείται η εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών. Για εκείνες τις χρήσεις που λήγουν μέχρι και την 30/06/2005 οι πιο πάνω μετοχές αποτιμώνται στην τιμή κτήσης τους.
- Και τέλος εκείνα τα χρεόγραφα και οι τίτλοι που δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο και έχουν χαρακτήρα προθεσμιακής κατάθεσης, αποτιμώνται κατ' είδος στην παρούσα αξία τους κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Η συγκεκριμένη αξία προσδιορίζεται σύμφωνα με το ετήσιο επιτόκιο του κάθε χρεογράφου ή τίτλου.

Συμπέρασμα

Καταλήγουμε έτσι ότι στόχος της λογιστικής επιστήμης είναι η παρουσίαση, σε μία δεδομένη χρονική περίοδο, της πραγματικής οικονομικής θέσης μιας οικονομικής μονάδας. Για να συμβεί όμως αυτό χρήζει απαραίτητος, ο συνδυασμός κάποιων κλάδων της λογιστικής. Έτσι αναφέρουμε συμπερασματικά ότι χρηματοοικονομική λογιστική είναι ο κλάδος που έχει στόχο την συγκέντρωση πληροφοριών για την οικονομική θέση της επιχείρησης, προκειμένου να τις παρέχει σε όλους τους ενδιαφερόμενους αυτής, για να λάβουν τις σωστές αποφάσεις. Ενώ η φορολογική νομοθεσία έχει στόχο να εισπράξει τους φόρους οι οποίοι αναλογούν σε μία επιχείρηση, σύμφωνα πάντα με τα όσα ορίζουν οι φορολογικές διατάξεις.

Παρατηρούμε ότι σε κάποιες περιπτώσεις όπως στις αποσβέσεις, στις προβλέψεις αλλά και στα κέρδη, ζημιές και αποτιμήσεις από χρεόγραφα υπάρχει διαφορετική αντιμετώπιση από τους δύο κλάδους ή ακόμη και συμπλήρωση του ενός, με πρόσθετες διατάξεις, προς τον άλλο.

Πιο συγκεκριμένα, οι αποσβέσεις παγίων σύμφωνα με την οικονομική θεωρία είναι απαραίτητο να πραγματοποιούνται καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου και οι συντελεστές απόσβεσης θα πρέπει να είναι τέτοιοι με στόχο στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του παγίου, η αναπόσβεστη αξία του να είναι μηδενική. Αντίθετα η φορολογική νομοθεσία, με τα ΠΔ 100/1998 και το μεταγενέστερο ΠΔ 299/2003, ορίζει συγκεκριμένους συντελεστές απόσβεσης για το κάθε είδος παγίου. Έτσι διενεργούνται λογιστικές αποσβέσεις οι οποίες είναι ίσες με τις αναγνωρισμένες φορολογικά. Εάν δεν τηρούνται τα παραπάνω οι αποσβέσεις που περίσσευσαν ή οι υπολειπόμενες μεταφέρονται στις λογιστικές διαφορές.

Όσον αφορά τις αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία η υπεραξία που προκύπτει σε περιπτώσεις απορρόφησης, συγχώνευσης, εξαγοράς εταιριών αποσβένεται είτε σε ετήσιες ισόποσες δόσεις εντός πενταετίας είτε εφάπαξ.

Σύμφωνα με το νόμο 2190/1920 η πραγματοποίηση προβλέψεων είναι υποχρεωτική.

Η φορολογική νομοθεσία περιορίζει το ύψος των προβλέψεων και αναγνωρίζει φορολογικά μόνο δύο κατηγορίες προβλέψεων: τις προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και τις προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού, λόγω εξόδου από την υπηρεσία. Από τις φορολογικές διατάξεις ορίζεται και το ύψος αυτών των δύο κατηγοριών. Επιπρόσθετα, όσες προβλέψεις δεν ανήκουν στις προαναφερόμενες, μεταφέρονται στις λογιστικές διαφορές.

Τέλος για τα χρεόγραφα έχουμε να προσθέσουμε ότι η ΠΟΛ1168/55.5.2000 ότι πάγιο περιουσιακό στοιχείο μιας Α.Ε. είναι και οι μετοχές από συμμετοχές της σε μία άλλη Α.Ε. Με αποτέλεσμα από την αποτίμηση των μετοχών της άλλης εταιρίας να διαπιστώνεται υποτίμηση μετοχών της κύριας Α.Ε. και κατ' επέκταση και υποτίμηση συμμετοχών, θα πρέπει να σχηματιστούν προβλέψεις για ζημία από υποτίμηση συμμετοχών, οι οποίες θα εμφανίζονται σε πίστωση του 18.00.19 ή 18.01.19. Επίσης δεν εκπίπτουν φορολογικά εκείνες οι προβλέψεις που σχηματίζονται σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία και αυτό συμβαίνει διότι δεν αναφέρονται σε ζημία που είναι οριστική και εκκαθαρισμένη.

Από τα παραπάνω μπορεί να γίνει αντιληπτό ότι, ο ένας κλάδος επηρεάζει αλλά και συμπληρώνει τον άλλο. Έτσι ο άρτιος αλλά και άριστος συνδυασμός τους, μπορεί να αποτελέσει βασικό πυλώνα της σύγχρονης λογιστικής επιστήμης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ Ή ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ

3.1 Ιστορική αναδρομή – η σημασία των ΔΛΠ στις επιχειρήσεις

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν ένα σύνολο λογιστικών πρακτικών, γενικά αποδεκτών, η εφαρμογή των οποίων οδηγεί σε ομοιομορφία και αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων, εισηγμένων αρχικά στο χρηματιστήριο, ενώ παράλληλα συμβάλλουν στην ακριβή-αδιαμφισβήτητη πληροφόρηση των επενδυτών, μετόχων, τραπεζών, πιστωτών κ.λπ. (Σακκέλης, 2002).

Η παγκοσμιοποίηση της οικονομίας, οι απαιτήσεις των επενδυτών δεδομένου ότι οι επενδυτικές αποφάσεις λαμβάνονται πλέον με γνώμονα τη δημοσίως διαθέσιμη πληροφόρηση και η ιλιγγιώδης εξέλιξη της τεχνολογίας η οποία οδήγησε σε κατάρριψη των αποστάσεων, οδήγησαν στην επιτακτική ανάγκη δημιουργίας μίας κοινής λογιστικής “γλώσσας” των χρηματοοικονομικών πληροφοριών έτσι ώστε να είναι εφικτή η ομοιομορφία και συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων σε όλες τις χώρες.

Η κάθε χώρα ωστόσο, είχε την δική της νομοθεσία, τα δικά της ξεχωριστά πρότυπα, τα οποία και ρύθμιζαν τον τρόπο λειτουργίας των επιχειρήσεων. Αυτό όμως είχε ως αποτέλεσμα να υπάρχουν διαφορές μεταξύ των λογιστικών προτύπων των χωρών και έτσι οι αγορές να μην είναι αποδοτικές και οι επιχειρήσεις να μην μπορούν να αξιοποιήσουν αποδοτικά τις παγκόσμιες πηγές χρήματος.

Αξίζει να σημειωθεί ότι καταλυτικό ρόλο, στην λογιστική ανεπάρκεια των εγχώριων προτύπων και τελικά στη δημιουργία ενός ενιαίου λογιστικού συστήματος, έπαιξε η κρίση των χρηματιστηρίων όλων σχεδόν των χωρών, η δημιουργία σκανδάλου εταιρειών “Enron” και “World com” σε συνδυασμό με την φοροδιαφυγή και παραπλάνηση των επενδυτών. Για την αποφυγή των δυσμενών αυτών καταστάσεων η Ε.Ε επέβαλλε την υποχρεωτική τήρηση των ΔΛΠ από 1/1/2005 για όλες τις επιχειρήσεις οι οποίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένες αγορές της Ε.Ε. Έτσι η Ελλάδα υιοθέτησε το 2005 τα ΔΛΠ και με νόμους και διατάξεις προσπαθεί να προσαρμόσει τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα στα Διεθνή. Η υιοθέτηση από την Ευρωπαϊκή Ένωση των ΔΛΠ το 2005 αποτελεί για την Ελλάδα τη λογιστική

Επανάσταση του 21^{ου} αιώνα με δεδομένη τη διαφορά φιλοσοφίας μεταξύ των ΔΛΠ και των Ελληνικών λογιστικών κανόνων (ΕΓΛΣ) (Grant Thornton, 2004). Αξιοσημείωτο είναι επίσης το γεγονός ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ ή ΔΠΧΠ έχει επιπτώσεις σε περισσότερες από 7000 επιχειρήσεις σε όλη την Ε.Ε.

Η καθιέρωση ωστόσο των ΔΛΠ στη χώρα μας και τα υπόλοιπα κράτη-μέλη της Ε.Ε. αποτελεί "ορόσημο" για τις εξελίξεις της λογιστικής παγκοσμίως καθώς σκοπό έχει τη δημιουργία προϋποθέσεων για μια ολοκληρωμένη και αποτελεσματική αγορά κεφαλαίων και χρήματος μέσω της κοινής εμφάνισης και συγκρισιμότητας των λογιστικών καταστάσεων ώστε να εξασφαλιστεί η δικαιότερη και πιο πιστή απεικόνιση των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων, καθώς επίσης και η αποτελεσματική οικονομική και διοικητική λειτουργία αυτών. Ανεξάρτητα όμως από το νομικό και οικονομικό σύστημα κάθε χώρας τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα δημιουργήθηκαν από κυβερνήσεις ή κρατικούς φορείς, από επαγγελματικούς φορείς ή από συνδυασμό αυτών. Τον Μάρτιο του 2001 ανακοινώθηκε απόφαση ότι τα πρότυπα που εκδόθηκαν κατά την περίοδο 1973-2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων θα ονομάζονται στο εξής Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης.

Τα βασικότερα όργανα κατάρτισης λογιστικών προτύπων σε διεθνές επίπεδο είναι η Ομοσπονδιακή Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων το 1973 (Financial Accounting Standards Board-FASB), η Διεθνής Επιτροπή Λογιστικών Προτύπων το 1977 (International Accounting Standards Committee-IASC) και η Ευρωπαϊκή Ένωση (Ημερησία, 2004).

ΤΑ ΙΣΧΥΟΝΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ			
IAS	ΤΙΤΛΟΣ - ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ	ΕΚΔΟΣΗ ή ΑΝΑ/ΣΗ	ΕΝΑΡΞΗ ΙΣΧΥΟΣ
1	ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	1997	1 Ιουλίου 1998
2	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	1999	1 Ιανουαρίου 1995
3	ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	1993	Καταργήθηκε

4	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ	1994	1 Ιανουαρίου 1977
5	ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	1994	(Αντικαταστάθηκε από το ΔΛΠ 1, 1998)
6	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ	1973	(Καταργήθηκε από το ΔΛΠ 29)1994
7	ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ	1992	1 Ιανουαρίου 1994
8	ΚΑΘΑΡΟ ΚΕΡΔΟΣ Ή ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΕΩΣ, ΒΑΣΙΚΑ ΛΑΘΗ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΜΕΘΟΔΟΥΣ	1993	1 Ιανουαρίου 1995
9	ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΡΕΥΝΑΣ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ	1993	1 Ιανουαρίου 1995
10	ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	1993	1 Ιανουαρίου 1980
11	ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΩΝ	1993	1 Ιανουαρίου 1995
12	ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	1997	1 Ιανουαρίου 1998
13	ΕΜΦΑΝΙΣΗΤΟΥ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΟΣ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ ΚΑΙ ΤΩΝ ΒΡΑΧΥΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	1994	(Αντικαταστάθηκε από το ΔΛΠ 1) 1998
14	ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΜΕΑ	1997	1 Ιουλίου 1998
15	ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΠΟΥ ΦΑΝΕΡΩΝΟΥΝ ΤΙΣ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΙΣ ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ	1994	1 Ιανουαρίου 1983
16	ΕΝΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ	1998	1 Ιανουαρίου 1995

17	ΜΙΣΘΩΣΕΙΣ	1997	1 Ιανουαρίου 1999
18	ΕΣΟΔΑ	1993	1 Ιανουαρίου 1995
19	ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	1998	1 Ιανουαρίου 1999
20	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΚΡΑΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΗΣ ΚΡΑΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ	1994	1 Ιανουαρίου 1984
21	ΟΙ ΕΠΙΔΡΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΣΤΙΣ ΤΙΜΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΟΣ	1993	1 Ιανουαρίου 1995
22	ΕΝΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	1998	1 Ιουλίου 1999
23	ΚΟΣΤΟΣ ΔΑΝΕΙΣΜΟΥ	1993	1 Ιανουαρίου 1995
24	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΣΥΝΔΕΩΜΕΝΩΝ ΜΕΡΩΝ	1994	1 Ιανουαρίου 1986
25	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ	1994	Αντικαταστάθηκε από το ΔΛΠ 40
26	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ ΑΠΟΧΩΡΗΣΕΩΝ	1994	1 Ιανουαρίου 1988
27	ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ	1994	1 Ιανουαρίου 1990
28	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΣΕ ΣΥΓΓΕΝΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	1998	1 Ιανουαρίου 1990
29	ΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΣΕ ΥΠΕΡΠΛΗΘΩΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΕΣ	1994	1 Ιανουαρίου 1990
30	ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΜΕ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΟΜΟΙΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ	1994	1 Ιανουαρίου 1991

	ΙΔΡΥΜΑΤΩΝ		
31	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ	1998	1 Ιανουαρίου 1992
32	ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ	1996	1 Ιανουαρίου 1996
33	ΚΕΡΔΗ ΚΑΤΑ ΜΕΤΟΧΗ	1997	1 Ιανουαρίου 1998
34	ΕΝΔΥΑΜΕΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ	1998	1 Ιανουαρίου 1999
35	ΔΙΑΚΟΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΙΣ	1998	1 Ιανουαρίου 1999
36	ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΑΞΙΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	1998	1 Ιουλίου 1999
37	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ, ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΝΔΕΧΟΜΕΝΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	1998	1 Ιουλίου 1999
38	ΑΥΛΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	1998	1 Ιουλίου 1999
39	ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΜΕΣΑ: ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΚΑΙ ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ	1998	1 Ιανουαρίου 2001
40	ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΑΚΙΝΗΤΑ	1998	1 Ιανουαρίου 2001
41	ΓΕΩΡΓΙΑ	2001	1 Ιανουαρίου 2003

3.2 Όργανα Κατάρτισης των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Στις 29 Ιουνίου του 1973 έγινε η πρώτη προσπάθεια κοινής σύγκλισης των Λογιστικών Σωμάτων της Αυστραλίας, του Καναδά, της Γαλλίας, της Γερμανίας, της Ιαπωνίας, του Μεξικό, της Ολλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου, της Ιρλανδίας και των ΗΠΑ και είχε ως αποτέλεσμα την ίδρυση της Διεθνούς Επιτροπής Προτύπων

Λογιστικής (International Accounting Standards Committee- IASC). Πρωταρχικός σκοπός της επιτροπής ήταν η εκπόνηση προτύπων για τις χώρες που δεν είχαν.

«Από 1^η Ιουλίου 1973 λειτουργεί το Financial Accounting Standards Board (FASB) τα στελέχη του οποίου είναι ακαδημαϊκοί καθηγητές και έμπειρα στελέχη της πράξης»

Το Αμερικανικό Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών (AICPA) συνέστησε από το 1938 το Committee on Accounting Procedures με σκοπό να περιορίσει τις διαφορές και ασυνέπειες που παρατηρούνταν στη λογιστική πρακτική. Το 1977 οι διεθνείς επαγγελματικές δραστηριότητες των οργανισμών λογιστικής οργανώθηκαν κάτω από την Διεθνή Ομοσπονδία των Λογιστών (International Financial Accounting Committee)

Τον Μάρτιο του 2001 συστάθηκε ως μη κερδοσκοπικός οργανισμός η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) και εγκαταστάθηκε στην πολιτεία Delaware των ΗΠΑ. Η IASC λειτούργησε από το 1973 έως το 2001 χωρίς διακοπή και στις 1 Απριλίου 2001 μετονομάστηκε σε International Accounting Standards Board (IASB) (Σακκέλης, 2002).

3.2.1 Σκοποί του IASC ΚΑΙ IASB

Οι σκοποί της IASC και αργότερα του IASB είναι να διαμορφώνει και να δημοσιεύει για το ευρύτερο κοινό, Κοινά Λογιστικά Πρότυπα, που θα πρέπει να τηρούνται κατά την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων και να προωθεί την παγκόσμια αποδοχή και τήρησή τους. Τέλος, σκοπό έχει να εργάζεται γενικά για την συνεχή βελτίωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων αλλά και των κανόνων και διαδικασιών σχετικά με την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων.

3.2.2 Οργάνωση του IASB

Το IASB απαρτίζεται από 14 μέλη τα οποία χωρίζονται σε δύο κατηγορίες: στο Συμβουλευτικό Σώμα και στη Μόνιμη Επιτροπή Διεργειών. Τα δύο σώματα υποβάλλουν σχέδια Λογιστικών Προτύπων προς το IASB το οποίο τα αποδέχεται μετά από συμφωνία των 2/3 των μελών του και τα αποστέλλει σε όλες τις ενδιαφερόμενες χώρες για συζήτηση και παρατηρήσεις. Έπειτα, το θέμα επανέρχεται στο IASB και όπου είναι αναγκαίο αναθεωρείται και αν το αναμορφωμένο σχέδιο

γίνει αποδεκτό από τα $\frac{3}{4}$ των μελών του, τότε αυτό γίνεται ένα καινούργιο "Πρότυπο" (Standard).

3.2.3 Επίτροποι (Trustees)

Τα 14 μέλη του συμβουλίου (IASB) λογοδοτούν στην 19-μελή «Επιτροπή Κηδεμονίας» η οποία αποτελείται από :

- 6 Ευρωπαίοι
- 6 Αμερικάνοι
- 2 Γιαπωνέζοι
- 2 Αυστραλοί
- 2 Αφρικανοί
- Πρόεδρος

και οι οποίοι έχουν τις ακόλουθες αρμοδιότητες:

1. Να διορίζουν τα μέλη του Συμβουλίου, της Μόνιμης Επιτροπής Διερμηνειών και του Συμβουλευτικού Συμβουλίου,
2. Να καταγράφουν την αποτελεσματικότητα του Συμβουλίου,
3. Να εγκρίνουν τον προϋπολογισμό,
4. Να τροποποιούν το καταστατικό (Σακκέλης, 2002).

3.3 Λογιστική Τυποποίηση

3.3.1 Έννοια-Σκοπός

Αρκετά χρόνια πριν την καθιέρωση του Ε.Γ.Λ.Σ με το οποίο και εφαρμόστηκε επισήμως η λογιστική τυποποίηση στη χώρα μας υπήρχε έντονη η ανάγκη για μία λογιστική διάλεκτο η οποία θα διασφάλιζε αξιοπιστία στην καταγραφή και επεξεργασία των λογιστικών γεγονότων ώστε να υπάρχει η επιθυμητή πληροφόρηση που είναι και ο σκοπός της λογιστικής. Έτσι δημιουργήθηκαν κάποιοι κανόνες καθολικής αποδοχής και παγκόσμιας εμβέλειας ώστε όλοι οι χρήστες των λογιστικών δεδομένων να έχουν ένα κοινό σύστημα πληροφόρησης και επικοινωνίας. Πράγματι η λογιστική τυποποίηση έπαιξε σημαντικό ρόλο στη λογιστική καθώς οι χρήστες μπορούν και αντλούν τις σχετικές πληροφορίες από τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσουν οι επιχειρήσεις.

Η τυποποίηση της λογιστικής πληροφορίας αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την ανάπτυξη και την αποτελεσματική λειτουργία της Κεφαλαιαγοράς τόσο σε τοπικό όσο και σε διεθνές επίπεδο.

Λογιστική τυποποίηση είναι κανόνες, αρχές, μέθοδοι αποτίμησης και παρουσίασης που καθιερώθηκαν με συναίνεση και έχουν εγκριθεί από έναν αναγνωρισμένο φορέα. Παρέχονται δε για κοινή και επαναλαμβανόμενη χρήση με σκοπό την επίτευξη του βέλτιστου βαθμού τάξης στο λογιστικό πλαίσιο εφαρμογής.

Σκοπός της λογιστικής τυποποίησης είναι η συγκρισιμότητα, η ομοιομορφία και η αξιοπιστία των Οικονομικών Καταστάσεων.

Για να επιτευχθεί η συγκρισιμότητα των πληροφοριακών στοιχείων θα πρέπει οι επιχειρήσεις να εφαρμόζουν τις ίδιες λογιστικές αρχές και μεθόδους. Θα πρέπει δηλαδή να γίνεται τυποποίηση ολόκληρου του φάσματος της λογιστικής διαδικασίας που να αποτυπώνει και να παρακολουθεί την επιχειρηματική δράση της επιχείρησης. Με αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται η συγκέντρωση ορθών και αξιόπιστων πληροφοριών σχετικά με την περιουσιακή διάρθρωσή τους, τη χρηματοοικονομική κατάσταση και δραστηριότητά τους (Τριάρχης, 2010).

3.4 Γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα βασίζονται σε κάποιες γενικά παραδεκτές λογιστικές Αρχές που χρησιμοποιούνται για την κατάρτιση των Οικονομικών Καταστάσεων και διασφαλίζουν την αντικειμενικότητα και την αξιοπιστία τους. Πιο αναλυτικά οι βασικές αυτές αρχές παρουσιάζονται παρακάτω:

1^η ΑΡΧΗ: ΤΟΥ ΙΣΤΟΡΙΚΟΥ ΚΟΣΤΟΥΣ

Είναι γεγονός ότι με την μεταβολή του επιπέδου των τιμών συνεπάγεται και η μεταβολή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων. Τα ΔΛΠ από 1/1/2005 απαίτησαν την αποτίμηση των στοιχείων του Ισολογισμού (τόσο του Ενεργητικού όσο και του Παθητικού) σε τρέχουσες, ρεαλιστικές αξίες. Πριν την εφαρμογή των ΔΛΠ όμως δηλαδή μέχρι και την 31/12/2004 η κύρια μέθοδος αποτίμησης ήταν εκείνη του Ιστορικού Κόστους. Η αξία αγοράς (Ιστορικό κόστος) των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης είναι η τιμολογιακή αξία που προκύπτει από τα παραστατικά αγοράς τους (Ευρετήριο, 2013).

2^η ΑΡΧΗ: ΤΟΥ ΣΥΣΧΕΤΙΣΜΟΥ ΕΣΟΔΩΝ-ΕΞΟΔΩΝ (ACCRUAL CONCEPT)

Με βάση την αρχή αυτή της συσχέτισης εσόδων-εξόδων τα έξοδα αναγνωρίζονται ως έξοδα την ίδια χρονική στιγμή που πραγματοποιήθηκαν και τα έσοδα που οφείλονται σε αυτά. Με αυτόν τον τρόπο προσδιορίζεται αν μία επιχείρηση είχε κέρδος ή ζημία από μία συναλλαγή.

Ένα αντιπροσωπευτικό παράδειγμα είναι και οι μισθοί των υπαλλήλων οι οποίοι αναγνωρίζονται ως έξοδα την εβδομάδα που δούλεψαν και όχι που πληρώθηκαν.

3^η ΑΡΧΗ: ΤΗΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΟΤΗΤΑΣ (OBJECTIVITY PRINCIPLE)

Σύμφωνα με την αρχή της αντικειμενικότητας οι λογιστικές καταχωρήσεις και παρουσιάσεις πρέπει να δείχνουν την πραγματική εικόνα της κατάστασης ή του γεγονότος στο οποίο αναφέρεται με τρόπο αντικειμενικό και επαληθεύσιμο. Για να γίνει αυτό θα πρέπει κάθε κατάσταση ή λογιστικό γεγονός να αποτυπώνεται σε λογιστικά έγγραφα (Ευρετήριο, 2013).

4^η ΑΡΧΗ: ΤΗΣ ΣΥΝΕΠΕΙΑΣ ΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΜΕΘΟΔΩΝ (CONSISTENCY PRINCIPLE)

Η αρχή της συνέπειας Λογιστικών Μεθόδων επιβάλλει την χρήση των ίδιων λογιστικών μεθόδων και διαδικασιών από χρήση σε χρήση ώστε να μην αλλοιώνεται διαχρονικά η Χρηματοοικονομική εικόνα της λογιστικής μονάδας. Σε περίπτωση όμως που κριθεί απαραίτητη η μεταβολή της μεθόδου θα πρέπει η μεταβολή αυτή καθώς και οι επιπτώσεις της να απεικονίζονται στις Οικονομικές Καταστάσεις και να αναλύονται στο Προσάρτημα.

5^η ΑΡΧΗ: ΤΗΣ ΣΥΝΤΗΡΗΤΙΚΟΤΗΤΑΣ (PRUDENCE CONCEPT)

Με βάση την αρχή της συντηρητικότητας όταν υπάρχουν παραπάνω από μία εναλλακτικές λύσεις για την διευθέτηση ενός λογιστικού ζητήματος, θα πρέπει να επιλέγεται η μέθοδος αυτή με τη λιγότερο ευνοϊκή περιουσιακή κατάσταση και με το μικρότερο πλεόνασμα στην παρουσίαση της Χρηματοοικονομικής θέσης της επιχείρησης (Ισολογισμός) και των αποτελεσμάτων της (Αποτελέσματα Χρήσης). Δηλαδή εκείνη τη λύση που με τους πιο "συντηρητικούς" υπολογισμούς θα αποδώσει τα συγκεκριμένα στοιχεία ενώ ταυτόχρονα δεν θα αλλοιώνει τα αποτελέσματα.

6^η ΑΡΧΗ: ΤΗΣ ΑΥΤΟΤΕΛΕΙΑΣ ΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

Η αυτοτέλεια των χρήσεων διασφαλίζει τον ακριβοδίκαιο διαχωρισμό των αποτελεσμάτων των προηγούμενων και των επόμενων χρήσεων. Για να είναι ακριβή τα αποτελέσματα των επιμέρους χρήσεων πρέπει κάθε χρήση να είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις. Η κάθε χρήση πρέπει να περιλαμβάνει μόνο τα έσοδα και τα έξοδα τα οποία συνέβησαν κατά τη διάρκειά της και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας κατά τη χρήση αυτή. Εν τούτοις τα ακαθάριστα έσοδα που εισπράττονται σε κάποια χρήση δεν φορολογούνται στην χρήση κατά την οποία εισπράττονται, αλλά στην επόμενη χρήση στην οποία και ανήκουν στην πραγματικότητα.

7^η ΑΡΧΗ: ΤΗΣ ΣΥΝΕΧΙΣΗΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑΣ (GOING CONCERN)

Σύμφωνα με την αρχή αυτή οι λογιστικές καταστάσεις συντάσσονται στη βάση της συνεχούς επιχειρηματικής δραστηριότητας για διάστημα μεγαλύτερο του ενός χρόνου καθώς οι περισσότερες επιχειρήσεις δεν λειτουργούν με την προοπτική να κλείσουν και έτσι ακολουθούν ειδικές λογιστικές μεθόδους με βάση την αρχή αυτή. Εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να ρευστοποιήσει την επιχείρηση ή να παύσει τις εμπορικές συναλλαγές, οπότε σε αυτή την περίπτωση το γεγονός αυτό γνωστοποιείται στις Οικονομικές Καταστάσεις.

3.5 Περιεχόμενο του όρου «Οικονομικές Καταστάσεις»

3.5.1 Ορισμός και σκοπός των Οικονομικών Καταστάσεων

Οι Οικονομικές Καταστάσεις είναι μία απεικόνιση της πλήρους χρηματοοικονομικής πληροφόρησης τόσο των ίδιων των επιχειρήσεων όσο και των επενδυτών των εργαζομένων, αλλά και των τραπεζών. Σκοπό έχει να αποδώσει με κάποια "ποιοτικά χαρακτηριστικά" την χρηματοοικονομική θέση, την αποδοτικότητα και τις μεταβολές στην οικονομική θέση της επιχείρησης προκειμένου να πάρουν οικονομικές αποφάσεις. Αναλυτικότερα, η κατανοητότητα και συνάφεια των Οικονομικών Καταστάσεων ακόμα και περίπλοκων πληροφοριών σε συνδυασμό πάντα με την εξειδίκευση και την γνώση των χρηστών, η αξιοπιστία των αποτελεσμάτων ώστε να αποφεύγονται λάθη και ανακρίβειες κατά την διάρκεια επιχειρηματικών αποφάσεων και τέλος η συγκρισιμότητα μεταξύ επιχειρήσεων σε διαφορετικές χρονικές περιόδους και η σημαντικότητα συγκεκριμένων πληροφοριών

ώστε οι ενδιαφερόμενοι να καταλήγουν σε ένα συμπέρασμα, είναι μερικά από τα χαρακτηριστικά που οι Οικονομικές Καταστάσεις πρέπει να περιέχουν για να είναι <<χρήσιμες>>.

Για τους σκοπούς αυτούς λοιπόν, είναι αναγκαίο ένα κοινό σύστημα κατάρτισης Οικονομικών Καταστάσεων, ώστε να γίνεται η διαδικασία ελέγχου όσο γίνεται πιο εύκολη. Με τον τρόπο αυτό ωστόσο αποφεύγουμε δυσάρεστες και ίσως και ολέθριες συνέπειες όχι μόνο για τις επιχειρήσεις αλλά και για την χώρα ολόκληρη.

Αξίζει να σημειωθεί τέλος ότι οι Οικονομικές Καταστάσεις δημοσιεύονται μία φορά τον χρόνο και αποτελούν αντικείμενο έκθεσης ενός ελεγκτή.

3.5.2 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων με την εφαρμογή των ΔΛΠ

Τον Ιούλιο του 1989 εκδόθηκε από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) το πλαίσιο για την ετοιμασία και την παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων. Το πλαίσιο αυτό αποτελεί την «κωδικοποίηση των γενικά αποδεκτών θεωρητικών αρχών και κανονισμών της λογιστικής» πάνω στο οποίο θα πρέπει να στηρίζονται όλα τα ΔΛΠ ή ΔΠΧΠ.

Τα ΔΛΠ αναφέρονται στις δημοσιευόμενες Οικονομικές Καταστάσεις οι οποίες εφαρμόζονται σε κάθε είδους επιχείρησης εμπορικής, βιομηχανικής ή επαγγελματικής. Την ευθύνη ωστόσο για την κατάρτιση των Οικονομικών Καταστάσεων την έχει η διοίκηση της επιχείρησης. Ο όρος Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ περιλαμβάνει:

- τον Ισολογισμό
- την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (ΚΑΧ)
- την Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων στην Καθαρή Θέση
- την Κατάσταση Ταμειακών Ροών

το Προσάρτημα (επεξηγηματικές σημειώσεις και λογιστικές μέθοδοι)

Επίσης οι Οικονομικές Καταστάσεις παρέχουν πληροφορίες σχετικά με:

- ❖ τα περιουσιακά στοιχεία
- ❖ τα ίδια κεφάλαια
- ❖ τα έσοδα και τα έξοδα (μαζί με τα κέρδη και τις ζημιές)
- ❖ τις ταμειακές ροές (Σακκέλης, 2002).

3.6 Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα

3.6.1 Καθιέρωση των ΔΛΠ στην Ελλάδα

Τα ΔΛΠ ήρθαν στην Ελλάδα το 1974 από το Σώμα Ορκωτών λογιστών (ΣΟΛ) το οποίο υπήρξε μέλος της IASC σχεδόν από την ίδρυσή της. Πριν από 25χρόνια το ΣΟΛ άρχισε να μεταφράζει, να εκδίδει και να διανέμει στον επιστημονικό κόσμο και στις επιχειρήσεις τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Σήμερα έχουν εκδοθεί στην Ελληνική γλώσσα όλα τα σε ισχύ ΔΛΠ και οι διερμηνείς αυτών. Σύμφωνα με το Ν. 2992/20.03.2002 «Μέτρα για την ενίσχυση της κεφαλαιαγοράς και την ανάπτυξη της επιχειρηματικότητας» τα ΔΛΠ εφαρμόζονται στις Ανώνυμες εταιρείες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν τη μορφή Ανώνυμης εταιρείας. Με νεότερη νομοθετική παρέμβαση, η Ελληνική κυβέρνηση εξέδωσε τον νόμο 3229/2004 βάση του οποίου ορίστηκε η 1/1/2005 ως η ημερομηνία εφαρμογής των ΔΛΠ στην Ελλάδα και έτσι δίνεται η δυνατότητα σε εταιρείες νομικής μορφής Α.Ε και εταιρείας περιορισμένη ευθύνης να συντάσσουν ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και τριμηνιαίες ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Για τις ελληνικές επιχειρήσεις η υιοθέτηση των ΔΛΠ αποτέλεσε "πρόκληση" αφού κλήθηκαν να αναμετρηθούν σε διεθνές περιβάλλον. Οι πρώτες ενδείξεις για τις ελληνικές επιχειρήσεις είναι ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ στέφθηκε με επιτυχία παρότι οι συνθήκες υιοθέτησης των προτύπων ήταν ιδιαίτερα δύσκολες. Η επιτυχία ενός τέτοιου σημαντικού εγχειρήματος απαιτεί καλό συντονισμό ενεργειών και συνεργασία όλων των εμπλεκομένων (κράτος, εποπτικοί φορείς, ορκωτοί ελεγκτές και διοικήσεις των επιχειρήσεων). Τα επόμενα χρόνια όλο και περισσότερες ελληνικές εταιρείες συνέτασσαν Οικονομικές Καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Φυσικά οι κολοσσοί επιχειρήσεων λόγω του παγκόσμιου εύρους των δραστηριοτήτων τους συνέτασσαν Οικονομικές Καταστάσεις με μεγαλύτερη ευχέρεια. Για τις μικρότερες όμως επιχειρήσεις το έργο αυτό ήταν αρκετά δαπανηρό και χρονοβόρο ενώ απαιτούσε μεγάλη εμπειρία και πολλές γνώσεις (Τριάρχης, 2010).

3.6.2 Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ)

«Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο αποτελεί σύστημα κανόνων ταξινόμησης των λογιστικών μεθόδων μέσω του οποίου αποσκοπείται η τυποποίηση των οικονομικών μονάδων της Χώρας τηρούμενων λογαριασμών, η κατά ενιαίο τρόπο λειτουργία και συνλειτουργία αυτών, η βάσει παραδεδεγμένων αρχών και μεθόδων αποτίμησης των περιουσιακών στοιχείων, η σύνταξη και δημοσίευση τυποποιημένων ισολογισμών, αποτελεσμάτων και λοιπών οικονομικών αποτελεσμάτων και ο εν γένει σχεδιασμός της λογιστικής σε εθνική κλίμακα» (Βικιπαίδεια, 2013).

Για τριάντα και πλέον χρόνια η Ελλάδα αγωνιζόταν να αποκτήσει το δικό της Γενικό Λογιστικό Σχέδιο το οποίο καθιερώθηκε σαν θεσμός το 1980 με το νόμο 1041/1980 και το ΠΔ 1123/1980. Με το νόμο αυτό ορίστηκε η έννοια και ο σκοπός του θεσμού και οριοθετήθηκαν τα πλαίσια μέσα στα οποία έπρεπε να καθοριστούν τα περιεχόμενα του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου και των Κλαδικών Λογιστικών Σχεδίων. Είναι ένα σύγχρονο και πρωτοποριακό λογιστικό σχέδιο το οποίο τέθηκε σε προαιρετική εφαρμογή το 1981 και στηρίχτηκε στη φιλοσοφία του γαλλικού μοντέλου ενώ από το 2006 και έπειτα τηρείται το σχέδιο των λογαριασμών, αλλά ακολουθούνται για την σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων οι λογιστικές πρακτικές των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (www.wikipedia.org). Στις 1 Ιανουαρίου 1991 έγινε υποχρεωτική η εφαρμογή του για τις εμπορικές εταιρείες και τις εταιρείες παροχής υπηρεσιών ενώ από τον Ιανουάριο του 1992 ίσχυε και για τις βιομηχανικές και τις ξενοδοχειακές εταιρείες που ελέγχονται υποχρεωτικά από Ορκωτούς Ελεγκτές Λογιστές. Αργότερα, έγινε υποχρεωτική η τήρηση του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου από όλες τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ (άρθρο 7, παρ2 του ΠΔ 186/1992).

Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο είχε πολλά οφέλη για τις ελληνικές επιχειρήσεις. Βοήθησε στη μηχανογράφηση των οικονομικών μονάδων, ελαχιστοποίησε το λογιστικό κόστος και συνέβαλε αποτελεσματικά στην ορθή διαχείριση και ανάπτυξή τους. Αξίζει να σημειωθεί επίσης ότι με την εφαρμογή του ΕΓΛΣ οι επιχειρήσεις δημοσιεύουν αξιόπιστα στοιχεία τα οποία είναι συγκρίσιμα διαχρονικά αλλά και διακλαδικά κατάλληλα για την κατάρτιση των δεικτών της οικονομίας στους οποίους βασίζονται κρίσιμες για την χώρα αποφάσεις.

ΔΙΑΓΡΑΜΜΑ ΔΙΑΡΘΡΩΣΗΣ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

(Σύμφωνα με τον κ. Κεχρά Ιωάννη Δ, Αθήνα 2010)

Λογαριασμοί Ισολογισμού									
Ομάδα 1η: Πάγιο Ενεργητικό		Ομάδα 2η: Αποθέματα		Ομάδα 3η: Απαιτήσεις και Αποθέματα		Ομάδα 4η: Καθαρή Θέση, Προβλέψεις, Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις		Ομάδα 5η: Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	
10	Εδαφικές Εκτάσεις	20	Εμπορεύματα	30	Πελάτες	40	Κεφάλαιο	50	Προμηθευτές
11	Κτίρια – Εγκαταστάσεις Κτιρίων – Τεχνικά Έργα	21	Προϊόντα Έτοιμα & Ημιτελή	31	Γραμμάτια Εισπρακτέα	41	Αποθεματικά – Διαφορές Αναπροσαρμογής – Επιχορηγήσεις Επενδύσεων	51	Γραμμάτια Πληρωτέα
12	Μηχανήματα – Τεχνικές Εγκαταστάσεις – Λοιπός Μηχανολογικός Εξοπλισμός	22	Υποπροϊόντα Έτοιμα & Ημιτελή	32	Παραγγελίες στο Εξωτερικό	42	Αποτελέσματα εις Νέον	52	Τράπεζες Λογαριασμοί Βραχυπρόθεσμων Υποχρεώσεων
13	Μεταφορικά Μέσα	23	Παραγωγή σε Εξέλιξη	33	Χρεώστες Διάφοροι	43	Ποσά Προορισμένα για Αύξηση Κεφαλαίου	53	Πιστωτές Διάφοροι
14	Έπιπλα και Λοιπός Εξοπλισμός	24	Πρώτες και Βοηθητικές Ύλες – Υλικά Συσκευασίας	34	Χρεόγραφα	44	Προβλέψεις	54	Υποχρεώσεις από Φόρους – Τέλη
15	Ακίνητοποιήσεις υπό Εκτέλεση	25	Ανανεώσιμα Υλικά	35	Λογαριασμοί Διαχείρισης Προκαταβολών και Πιστώσεων	45	Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	55	Ασφαλιστικοί Οργανισμοί
16	Ασώματες Ακίνητοποιήσεις	26	Ανταλλακτικά Παγίων Στοιχείων	36	Μεταβατικοί Λογαριασμοί Ενεργητικού	46	.....	56	Μεταβατικοί Λογαριασμοί Παθητικού
17	.....	27	.....	37	.....	47	.....	57	.....
18	Συμμετοχές	28	Είδη Συσκευασίας	38	Χρηματικά Διαθέσιμα	48	Λογαριασμοί Συνδέσμου με τα Υποκαταστήματα	58	Λογαριασμοί Περιοδικής Κατανομής
19	Πάγιο Ενέργ. Υποκ/των ή Άλλων Κέντρων	29	Αποθέματα Υποκαταστημάτων ή Άλλων Κέντρων	39	Απαιτήσεις και Διαθέσιμα Υποκαταστημάτων ή Άλλων Κέντρων	49	Λογαριασμοί Συνδέσμου με τα Υποκαταστήματα	59	Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις Υποκ/των ή Άλλων Κέντρων

«ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΞΕΛΙΞΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ»

Λογαριασμοί Εκμεταλλεύσεως

Ομάδα 6η: Οργανικά Έξοδα κατ' Είδος		Ομάδα 7η: Οργανικά έσοδα κατ' είδος		Ομάδα 8η: Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων		Ομάδα 9η: Λογαριασμοί κατά προορισμό		Ομάδα 10η: Λογαριασμοί τάξεως	
60	Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού	70	Πωλήσεις Εμπορευμάτων	80	Γενική Εκμετάλλευση	90	Διάμεσοι Αντικριζόμενοι Λογαριασμοί	00	
61	Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων	71	Πωλήσεις Προϊόντων Έτοιμων και Ημιτελών	81	Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα	91	Ανακατάταξη Εξόδων – Αγορών και Εσόδων	01	Αλλότρια Περιουσιακά Στοιχεία
62	Παροχές Τρίτων	72	Πωλήσεις Λοιπών Αποθεμάτων και Άχρηστου Υλικού	82	Έξοδα και Έσοδα Προηγούμενων Χρήσεων	92	Κέντρα (Θέσεις) Κόστους	02	Χρεωστικοί Λογ/σμοί Εγγυήσεων και Εμπραγμάτων Ασφαλειών
63	Φόροι – Τέλη	73	Πωλήσεις Υπηρεσιών (Έσοδα από Παροχή Υπηρεσιών)	83	Προβλέψεις για Έκτακτους Κινδύνους	93	Κόστος Παραγωγής (Παραγωγή σε Εξέλιξη)	03	Απαιτήσεις από Αμφοτεροβαρείς Συμβάσεις
64	Διάφορα Έξοδα	74	Επιχορηγήσεις και Διάφορα Έσοδα Πωλήσεων	84	Έσοδα από Προβλέψεις Προηγούμενων Χρήσεων	94	Αποθέματα	04	Διάφοροι Λογ/σμοί Πληροφοριών Χρεωστικοί
65	Τόκοι και Συναφή Έξοδα	75	Έσοδα Παρεπόμενων Ασχολιών	85	Αποσβέσεις Παγίων μη Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος	95	Αποκλίσεις από το Πρότυπο Κόστος	05	Δικαιούχοι Αλλότριων περιουσιακών Στοιχείων
66	Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων Ενσωματωμένες στο Λειτουργικό Κόστος	76	Έσοδα Κεφαλαίων	86	Αποτελέσματα Χρήσεως	96	Διαφορές Ενσωματώσεως και Καταλογισμού	06	Πιστωτικοί Λογ/σμοί Εγγυήσεων και Εμπράγματος Ασφαλειών
67	.....	77	.....	87	.....	97	Αναλυτικά Αποτελέσματα	07	Υποχρεώσεις από Αμφοτεροβαρείς Συμβάσεις
68	Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως	78	Ιδιοπαραγωγή Παγίων και Χρησιμοποιημένες	88	Αποτελέσματα προς Διάθεση	98	Εσωτερικές Διασυνδέσεις	08	Διάφοροι Λογ/σμοι Πληροφοριών

			Προβλέψεις Εκμ/σεως						Πιστωτικοί
69	Οργανικά Έξοδα κατ' Είδος Υπ/των ή άλλων κέντρων	79	Οργανικά Έσοδα κατ Είδος Υποκ/των ή Άλλων Κέντρων	89	Ισολογισμός	99		09	Λογ/σμοι Τάξεως Υποκ/των ή Άλλων Κέντρων (Ομιλος Λογ/σμων

3.6.3 Επιπτώσεις από την εφαρμογή των ΔΛΠ στις Οικονομικές Καταστάσεις και στις Ελληνικές επιχειρήσεις γενικότερα

Είναι γεγονός ότι πριν ακόμα από την καθιέρωση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων άρχισαν να συζητούνται τυχόν θέματα κατά την εφαρμογή τους, δεδομένης της ευαισθησίας και του αυξημένου ενδιαφέροντος των επενδυτών, μετόχων, τραπεζών, πιστωτών κλπ. Έγιναν ωστόσο και έρευνες για να αποδειχθεί ο βαθμός ετοιμότητας των εταιρειών να μεταβούν στα ΔΛΠ. Σύμφωνα με έρευνα του Διεθνούς επενδυτικού οίκου UBS, η Ελλάδα, η Φιλανδία, η Γαλλία, η Γερμανία και η Αυστρία στα τέλη του 2004 βρίσκονταν στο «κόκκινο» στην κατάταξη των χωρών με γνώμονα τις αποκλίσεις που παρατηρούνταν μεταξύ των Εθνικών και των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Έτσι, γίνεται φανερό πόσο σημαντική και αναγκαία είναι η εφαρμογή ενός διεθνούς λογιστικού συστήματος που θα περιορίζει τα κόστη και θα φέρει επενδυτές και επιχειρήσεις κοντά.

Στην αισιόδοξη πλευρά εντοπίζονται θετικές επιπτώσεις στο εσωτερικό των επιχειρήσεων καθώς τα ΔΛΠ παρέχουν χρήσιμες αλλά και σημαντικές πληροφορίες οι οποίες είναι σε θέση να επηρεάσουν τις αποφάσεις των χρηστών διευκολύνοντάς τους στην διαμόρφωση προβλέψεων σχετικά με την έκβαση προηγούμενων τρεχόντων ή μελλοντικών συμβάντων ενώ παράλληλα συμβάλλει στην ορθή λήψη αποφάσεων από τους χρήστες (Το Βήμα, 2013). Με αυτόν τον τρόπο αναδεικνύονται τυχόν κίνδυνοι και διευκολύνεται η διεθνοποίηση των Ελληνικών επιχειρήσεων και βελτιώνεται η πιστοληπτική τους ικανότητα. Κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ, αξίζει να σημειωθεί ότι εξασφαλίζεται ομοιομορφία στις Οικονομικές Καταστάσεις των Ελληνικών επιχειρήσεων και δίνεται έτσι η δυνατότητα σύγκρισης μεταξύ των ομοειδών επιχειρήσεων του εξωτερικού και των Ελληνικών επιχειρήσεων. Οι πληροφορίες που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων αποτελεί πολύτιμο "εργαλείο" για τις διοικήσεις, τους οικονομικούς αναλυτές, τους θεσμικούς

επενδυτές και τις εποπτικές αρχές. Τα συγκεκριμένα πρότυπα παρουσιάζονται ως τα πιο αποδοτικά και τα πιο κατάλληλα για να εξασφαλίσουν την ομοιομορφία των Οικονομικών Καταστάσεων και να αποτελέσουν τον κοινό παρανομαστή για να γίνει εφικτή η διαδικασία εισαγωγής και διαπραγματεύσεων των ελληνικών μετοχών των εισηγμένων επιχειρήσεων στις διεθνείς κεφαλαιαγορές.

Η διαδικασία μετάβασης από την ελληνική λογιστική πρακτική στα ΔΛΠ ήταν αναμφισβήτητα πολύ δύσκολη. Συγκεκριμένα, η προσπάθεια υιοθέτησης των ΔΛΠ στις 1/1/2003 δεν στέφθηκε με επιτυχία αφού οι ελληνικές επιχειρήσεις δεν ήταν προετοιμασμένες να δεχθούν μία τόσο δραστική αλλαγή στις λογιστικές πρακτικές. Η εφαρμογή των ΔΛΠ είχε ως αποτέλεσμα την άμεση συμμετοχή της διοίκησης στη σύνταξη Οικονομικών Καταστάσεων εφόσον το "κλείσιμο" του Ισολογισμού είναι πλέον υποχρέωση όλης της διοίκησης της επιχείρησης. Μία ακόμη αλλαγή "φιλοσοφίας" έπρεπε να λάβουν υπόψιν τους και οι λογιστές των εταιρειών, κατά τη μετάβαση των επιχειρήσεων στα ΔΛΠ, καθώς κρίνεται απαραίτητη η γνώση και η εμπειρία των ΔΛΠ στην επιλογή λογιστικών πολιτικών. Ωστόσο οι επιχειρήσεις επιβαρύνθηκαν σημαντικά με διοικητικά έξοδα καθώς χρειάστηκε να δαπανηθεί υψηλό κόστος προσέλευσης και απασχόλησης προσωπικού εξειδικευμένου στα ΔΛΠ.

Αξίζει επίσης να σημειωθεί το γεγονός ότι η Ελλάδα είναι μία χώρα όπου οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις κατέχουν δεσπόζουσα θέση σε αυτή. Γι αυτό και η προσπάθεια εφαρμογής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων επέφερε σημαντικά οικονομικά κόστη τα οποία χαρακτηρίστηκαν άνευ λόγου σε σχέση με τα οφέλη που προέκυψαν τελικά. Τέλος η αλλαγή των λογιστικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ επιβάρυναν σημαντικά την καθαρή θέση των επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα, αρκετές επιχειρήσεις άρχισαν να «φοβούνται», αρκετά νωρίτερα από την εφαρμογή των ΔΛΠ στις 1/1/2005, τις αποκαλύψεις που θα προέκυπταν στους Ισολογισμούς τους από την υιοθέτηση των ΔΛΠ. Πράγματι, όλες οι ελληνικές τράπεζες οι οποίες συνέτασσαν Οικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ υποχρεώθηκαν να αναγράψουν στους ισολογισμούς τους τις διόλου ευκαταφρόνητες υποχρεώσεις προς τα ασφαλιστικά ταμεία και να αυξήσουν τις προβλέψεις τους ανά κατηγορία δανείων.

Συνοψίζοντας το μόνο σίγουρο είναι ότι η αναμόρφωση και ανασύνταξη των ελληνικών οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα ΔΛΠ ήταν και είναι μία επίπονη και σοβαρή εργασία η οποία πρέπει να γίνεται με μεγάλη προσοχή διότι αν τα ΔΛΠ δεν εφαρμοστούν σωστά τότε δεν θα υπάρξει βελτίωση της αξιοπιστίας, της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης αλλά και προστασία του κύρους του

επαγγέλματος. Τέλος είναι αξιοσημείωτο το γεγονός ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ συνέβαλε στο να γίνει ένα πολύ μεγάλο βήμα για την περαιτέρω διεθνοποίηση των επιχειρήσεων διότι μετά από αυτή την εξέλιξη είναι άμεσα συγκρίσιμες με τις ομοειδείς επιχειρήσεις των άλλων χωρών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Euro2day, 2012).

3.7 Επιδράσεις των ΔΛΠ στη φορολογία

Εισαγωγή

Δεδομένου ότι κάθε χώρα έχει το δικό της φορολογικό καθεστώς για τον προσδιορισμό του φορολογικού εισοδήματος και συνεπώς του αποδοτέου φόρου υπάρχουν διαφορές μεταξύ των κανόνων αποτίμησης μεταξύ των ΔΛΠ και της φορολογικής νομοθεσίας. Πριν ακόμα από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ασκούσαν πιέσεις προς την πλευρά του υπουργείου προκειμένου να ξεκαθαριστεί ο τρόπος φορολόγησης των επιχειρήσεων καθώς και τα κέρδη των επιχειρήσεων εξακολουθούσαν να προκύπτουν με βάση Εθνικό Λογιστικό Σχέδιο γεγονός που θα προκαλούσε μεγάλη σύγχυση κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ. Ο επιχειρηματικός κόσμος ήταν υπέρ της φορολογικής αναμόρφωσης (tax computation) (Euro2day, 2012). Μία επιχείρηση μπορεί δηλαδή να χρησιμοποιεί σαν βάση το αποτέλεσμα που εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται με βάση τα ΔΛΠ και να προσθέτει ή να αφαιρεί έσοδα ή δαπάνες που τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης από πλευράς φορολογίας εισοδήματος.

Από την άλλη, κατά την εφαρμογή των Προτύπων οι νέες φορολογικές ρυθμίσεις δημιούργησαν αρνητική εικόνα μεταξύ Ελεγκτών και Λογιστών για την πληρότητα και την απλότητα της εφαρμογής τους ώστε να μην υπάρχουν περιθώρια αμφισβήτησης από τα φορολογικά όργανα ενώ η συντριπτική πλειοψηφία Ελεγκτών και λογιστών θεωρούν ότι οι φορολογικοί Ελεγκτές δεν είχαν ενημερωθεί επαρκώς σχετικά με την εφαρμογή των ΔΛΠ (Το Βήμα, 2013).

3.7.1 Φόροι εισοδήματος-ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων

Το σχέδιο Διερμηνείας ΜΕΔ-21 «Φόροι Εισοδήματος-Ανάκτηση Αναπροσαρμοσμένων μη Αποσβέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων» εκδόθηκε για σχολιασμό τον Σεπτέμβριο 1999. Περιελάμβανε τόσο τα "θέματα" που διαπραγματεύεται σε αυτή τη διερμηνεία, όσο και το "θέμα" που περιλαμβάνεται στη

Διερμηνεία ΜΕΔ-25 «Φόροι εισοδήματος-Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της».

Θέμα:

ΔΛΠ 12 ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 51

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 παράγραφος 51 η αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και περιουσιακών στοιχείων πρέπει να αντανακλά τις φορολογικές συνέπειες που θα ακολουθούσαν από τον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση αναμένει κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, να ανακτήσει ή να διακανονίσει τη λογιστική αξία εκείνων των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που δημιουργούν προσωρινές διαφορές.

ΔΛΠ 12 ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 20

Στο ΔΛΠ 12 παράγραφος 20 σημειώνεται ότι η αναπροσαρμογή ενός περιουσιακού στοιχείου δεν επηρεάζει πάντοτε το φορολογητέο κέρδος (ζημιά) στην περίοδο της αναπροσαρμογής και ότι η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου μπορεί να μην προσαρμόζεται ως αποτέλεσμα της αναπροσαρμογής. Αν η μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής αξίας είναι φορολογητέα, κάθε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του είναι μία προσωρινή διαφορά και καταλήγει σε μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση.

ΔΛΠ 16 ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 31

Το θέμα που προκύπτει σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 παράγραφος 31 είναι πώς ερμηνεύεται ο όρος «ανάκτηση» σε σχέση με ένα περιουσιακό στοιχείο που δεν αποσβένεται (μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο) και πώς αναπροσαρμόζεται.

ΔΛΠ 40 ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 33

Η συγκεκριμένη διερμηνεία εφαρμόζεται και σε επενδύσεις σε ακίνητα που τηρούνται λογιστικά σε αναπροσαρμοσμένα ποσά σύμφωνα με το ΔΛΠ 40 παράγραφος 33.

ΔΛΠ 16 ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 31

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 παράγραφος 31, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση που προκύπτει από την αναπροσαρμογή ενός μη αποσβέσιμου περιουσιακού στοιχείου αποτιμάται με βάση τις φορολογικές συνέπειες που θα προέκυπταν από την ανάκτηση της λογιστικής αξίας του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου μέσω της πώλησης ανεξάρτητα από την αποτίμηση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου. Κατά συνέπεια αν φορολογικός νόμος ορίζει φορολογικό συντελεστή εφαρμοστέο στο φορολογητέο ποσό που προέρχεται από την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ο οποίος διαφέρει από το φορολογητέο ποσό που προέρχεται από τη χρησιμοποίηση ενός περιουσιακού στοιχείου, ο πρώτος συντελεστής εφαρμόζεται στην επιμέτρηση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή απαίτησης που συνδέεται προς ένα μη αποσβέσιμο περιουσιακό στοιχείο (Taxheaven, 2013).

3.7.1.1 ΔΛΠ 8 «Λογιστικές πολιτικές, μεταβολές των λογιστικών εκτιμήσεων και λάθη» IAS 8 «Accounting Policies, charges in Accounting Estimates and Errors»)

Το ΔΛΠ 8 διαπραγματεύεται τα κριτήρια και τους λόγους για την επιλογή και τη μεταβολή των λογιστικών πολιτικών και μεθόδων καθώς και τις λογιστικές πρακτικές που θα πρέπει να ακολουθούνται στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων έτσι ώστε να υπάρχει ενιαία αντιμετώπιση των λογιστικών γεγονότων από όλες τις επιχειρήσεις. Παράλληλα επιχειρεί να ενισχύσει την συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων με τις οικονομικές καταστάσεις άλλων επιχειρήσεων ενώ ασχολείται επίσης και με τον εντοπισμό λαθών προηγούμενων χρήσεων και με τον τρόπο διόρθωσής τους ώστε να διασφαλίζεται η αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΠΟΛΙΤΙΚΕΣ:

Η έλλειψη συγκρισιμότητας και αξιοπιστίας πληροφόρησης για τις συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων μπορεί να είναι αποτέλεσμα αλλαγών στις υποθέσεις και τις λογιστικές μεθόδους, από μία αρμόδια αρχή όπως είναι το λογιστικό σώμα που θέτει λογιστικές πολιτικές με βάση τα ΔΠΧΑ.

Σε περίπτωση απουσίας Προτύπου ή Διερμηνείας που εφαρμόζεται ειδικά σε συναλλαγή ή άλλη περίπτωση η διοίκηση αναπτύσσει και εφαρμόζει κατά την κρίση της μία λογιστική πολιτική η οποία περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικές με τις ανάγκες λήψης οικονομικών αποφάσεων των χρηστών και αξιόπιστες ώστε οι οικονομικές καταστάσεις να είναι αμερόληπτες, συντηρητικές, πλήρεις, να αντανακλούν την οικονομική ουσία των συναλλαγών και όχι μόνο τον νομικό τύπο και τέλος να παρουσιάζουν ορθά την οικονομική και χρηματοοικονομική θέση και τις ταμειακές ροές της επιχείρησης.

Η διοίκηση θα αναφερθεί επίσης και στις απαιτήσεις και στις οδηγίες των Προτύπων και των Διερμηνειών, που πραγματεύονται παρόμοια και σχετικά θέματα καθώς επίσης στους ορισμούς, στα κριτήρια αναγνώρισης και στις έννοιες επιμέτρησης για τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, τα έσοδα και τα έξοδα που τίθενται στο Πλαίσιο.

Μεταβολές των λογιστικών προτύπων γίνονται μόνο εφόσον η μεταβολή απαιτείται από Πρότυπο ή Διερμηνεία και μόνο όταν οδηγούν σε βελτιωμένες οικονομικές καταστάσεις που παρέχουν αξιόπιστη πληροφόρηση για τις επιδράσεις των συναλλαγών, της οικονομικής θέσης, της χρηματοοικονομικής επίδοσης, ή τις ταμειακές ροές της επιχείρησης. Οποιοδήποτε και αν είναι οι λόγοι για την μεταβολή λογιστικών πολιτικών πρέπει να γνωστοποιούνται επαρκώς ώστε οι χρήστες να είναι σε θέση να κατανοήσουν τις επιδράσεις και να αποζημιωθούν για αυτές κάνοντας οικονομικές αναλύσεις.

ΜΕΤΑΒΟΛΕΣ ΣΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΚΤΙΜΗΣΕΙΣ:

Οι λογιστικές εκτιμήσεις είναι απαιτούνται για τη διενέργεια προβλέψεων (απαιτήσεων, αποθεμάτων, ωφέλιμης ζωής παγίων κλπ) και είναι απαραίτητες για την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.

Στις επιχειρηματικές δραστηριότητες, πολλά στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορούν να υπολογιστούν με ακρίβεια με αποτέλεσμα να δημιουργούνται αμφιβολίες και έτσι επιμετρούνται μόνο κατά προσέγγιση. Η εκτίμηση προϋποθέτει αξιόπιστες πληροφορίες σχετικά με τις επισφαλείς απαιτήσεις, την εύλογη αξία των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, της ωφέλιμης ζωής ή του αναμενόμενου ρυθμού ανάλωσης των μελλοντικών ωφελειών που περιλαμβάνονται στα αποσβέσιμα περιουσιακά στοιχεία, τα απαξιωμένα αποθέματα και τις δεσμεύσεις εγγύησης.

Μία λογιστική εκτίμηση μπορεί να αναθεωρηθεί μεταγενέστερα, αν υπάρχουν μεταβολές στις συνθήκες στις οποίες στηρίχθηκαν οι εκτιμήσεις ή λόγω νέων πληροφοριών και δεν αποτελεί διόρθωση λάθους. Η αλλαγή της εφαρμοστέας βάσης επιμέτρησης αποτελεί μεταβολή λογιστικής πολιτικής και όχι εκτίμησης. Εκτός αν είναι δύσκολο να γίνει διάκριση μεταξύ των δύο μεταβολών, που σε αυτή την περίπτωση η μεταβολή αντιμετωπίζεται ως μεταβολή λογιστικής εκτίμησης.

Η επίδραση μεταβολής λογιστικής εκτίμησης αναγνωρίζεται μελλοντικά με την συμπερίληψή της στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου που έγινε η μεταβολή (αν η μεταβολή επιδρά μόνο στην περίοδο αυτή) ή της περιόδου που έγινε η μεταβολή και των μελλοντικών περιόδων (αν η μεταβολή επιδρά σε αμφοτέρους περιόδους)

Στην περίπτωση που η μεταβολή λογιστικής εκτίμησης δημιουργεί μεταβολές στα περιουσιακά στοιχεία ή σχετίζεται με στοιχείο της καθαρής θέσης αναγνωρίζεται με την προσαρμογή της λογιστικής αξίας τους στην περίοδο της μεταβολής. Η διαφορά από την μεταβολή της λογιστικής εκτίμησης περιλαμβάνεται είτε στα αποτελέσματα χρήσης που γίνεται η αναθεώρηση την τρέχουσα περίοδο ή σε μελλοντικές περιόδους αν τις επηρεάζει.

Οι επιχειρήσεις γνωστοποιούν το είδος και το ποσό της μεταβολής της λογιστικής εκτίμησης που έχει επίδραση σε τρέχουσα ή μελλοντική περίοδο εκτός από την περίπτωση που η εκτίμηση της επίδρασης σε μελλοντική περίοδο δεν είναι εφικτή.

ΛΑΘΗ:

Είναι γεγονός ότι υπάρχουν αρκετές περιπτώσεις λαθών σχετικά με την αναγνώριση, την παρουσίαση, την επιμέτρηση και γνωστοποίηση στοιχείων στις οικονομικές καταστάσεις. Δυνητικά λάθη τα οποία αναγνωρίζονται κατά την τρέχουσα περίοδο διορθώνονται πριν εκδοθούν οι οικονομικές καταστάσεις. Ωστόσο ενδέχεται πολλές φορές κάποια σημαντικά λάθη να μην γίνονται αντιληπτά την τρέχουσα περίοδο και έτσι παρουσιάζονται στη συγκριτική πληροφόρηση στις οικονομικές καταστάσεις σε μεταγενέστερη περίοδο, με την αναδιατύπωση των συγκριτικών ποσών για την προγενέστερη παρουσιαζόμενη περίοδο στην οποία έγινε το λάθος ή αν το λάθος έγινε πριν από την προγενέστερη περίοδο, με την αναδιατύπωση των υπόλοιπων έναρξης των περιουσιακών στοιχείων και της καθαρής θέσης. Για τη διόρθωση αυτή απαιτείται γνωστοποίηση των Επεξηγηματικές Σημειώσεις εκτός αν η επαναδιατύπωση είναι πρακτικά μη επιτεύξιμη (Σακκέλης, 2002).

3.7.1.2 ΔΛΠ 12 «Φόροι εισοδήματος» (IAS 12 :Income taxes)

Σκοπός:

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 σκοπό έχει να καθορίσει τον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Κύριο μέλημα του συγκεκριμένου προτύπου είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από τη μελλοντική ανάκτηση (διακανονισμό) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (Ενεργητικού) που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό μιας επιχείρησης και από συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Το παρόν πρότυπο απαιτεί από μία επιχείρηση να αναγνωρίζει μία **αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση** στην περίπτωση που αναμένεται ότι η ανάκτηση ή η τακτοποίηση της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μια επιχείρηση, καταστήσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων μεγαλύτερες από ότι θα ήταν εάν η ανάκτηση δεν είχε φορολογικές συνέπειες.

Μία ακόμα απαίτηση του Προτύπου από μια επιχείρηση είναι να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιεί τις ίδιες τις συναλλαγές καθώς και άλλα γεγονότα.

Ομοίως η αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από τη συνένωση επιχειρήσεων ή το ποσό οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων.

Τέλος, ασχολείται με την παρουσίαση των φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις και με τη γνωστοποίηση των πληροφοριών που αφορούν τους φόρους εισοδήματος καθώς και με την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων.

Φόρος εισοδήματος ως δαπάνη της χρήσης

Ο φόρος εισοδήματος της χρήσεως αποτελεί έξοδο της επιχείρησης και είναι, με βάση το ΔΛΠ 12 και όχι το ΕΓΛΣ, το συνολικό ποσό του φόρου που αποτυπώνεται στο λογαριασμό 86 «αποτελέσματα χρήσεως».

Ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται σε τρέχοντα και αναβαλλόμενο φόρο.

Τρέχον φόρος είναι το ποσό των πληρωτέων φόρων εισοδήματος που αφορά στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) μιας περιόδου.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που αφορούν σε φορολογητέες χρονικές διαφορές και θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους

Αναβαλλόμενα φορολογικές απαιτήσεις είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι ανακτήσιμα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν: α) εκπεστέες προσωρινές διαφορές, β) μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και γ) μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους.

Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται επί των λογιστικών κερδών της χρήσεως ενώ λαμβάνονται υπόψη και οι (μόνιμες-οριστικές) διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.

«Ο φόρος εισοδήματος επί των **χρονικών διαφορών**» νοείται ο φόρος επι των λογιστικών εξόδων που βάρυναν το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως, τα οποία όμως έξοδα θα αναγνωριστούν φορολογικά σε επόμενη χρήση και καταχωρείται όχι στα έξοδα χρήσεως, αλλά στον ισολογισμό ως μια απαίτηση από αναβαλλόμενο φόρο. Ο αναβαλλόμενος αυτός φόρος θα εκπέσει από τον πληρωτέο φόρο εισοδήματος στην επόμενη χρήση στην οποία η χρονική διαφορά θα γίνει οριστική, οπότε και η απαίτηση για τον αναβαλλόμενο φόρο θα αντιλογιστεί, καταχωρούμενη σε μείωση του φόρου εισοδήματος της επόμενης χρήσης.

«Ο φόρος εισοδήματος επί των **προσωρινών διαφορών**» εννοείται η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης που εμφανίζεται στον ισολογισμό και της αντίστοιχης φορολογικής βάσης του στοιχείου και αντιμετωπίζεται ως αναβαλλόμενος φόρος.

Οι προσωρινές διαφορές μεταξύ φορολογητέων και λογιστικών μεγεθών πρέπει να βαρύνουν και να ωφελούν τις χρήσεις στις οποίες οι διαφορές αυτές οριστικοποιούνται. Αυτές διακρίνονται είτε σε:

- φορολογητέες προσωρινές διαφορές οι οποίες θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται
- είτε σε εκπεστέες προσωρινές διαφορές οι οποίες θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται.

Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος

Όταν μία χρονική διαφορά κλείσει τότε αντιλογίζεται και ο αντίστοιχος αναβαλλόμενος φόρος που θα ισχύει κατά την πραγματοποίηση της χρονικής διαφοράς. Η δαπάνη του αναβαλλόμενου φόρου βαρύνει αποκλειστικά το λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως και υπολογίζεται ως διαφορά στοιχείων του ισολογισμού μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης αυτών.

Οι διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογικών μεγεθών πρέπει να λογιστικοποιούνται. γεγονός το οποίο επιτυγχάνεται με την μέθοδο της αναβολής και της υποχρέωσης. Σε περίπτωση ενδεχόμενης φορολογικής υποχρέωσης η οποία ενδέχεται να συμβεί μόνο από απόφαση της Διοίκησης της εταιρείας (π.χ. διανομή ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών για τα οποία πρέπει να πληρωθεί φόρος) τότε δεν λογίζεται φορολογική υποχρέωση του αναβαλλόμενου φόρου αλλά μόνο γνωστοποίηση αυτού στις οικονομικές καταστάσεις. Επίσης, το ΔΛΠ 12 αναφέρει ότι απαγορεύεται η προεξόφληση των (χρεωστικών ή πιστωτικών) ποσών αναβαλλόμενων φόρων. Ωστόσο στην περίπτωση που οι προσωρινές διαφορές αφορούν στοιχεία καθαρής θέσης (π.χ. φόρος επί του αποθεματικού επανεκτίμησης των παγίων στοιχείων) ο αναβαλλόμενος φόρος θα καταχωρηθεί απευθείας στην καθαρή θέση και όχι στα αποτελέσματα. Οι αναβαλλόμενοι φόροι συνιστούν προσωρινές διαφορές και όχι πραγματικές-οριστικές.

Τρέχουσα και αναβαλλόμενη φορολογία

Ο **τρέχων φόρος** αναφέρεται στο ποσό του φόρου εισοδήματος που καταβάλλεται στις φορολογικές αρχές και αφορά στα κέρδη της χρήσης από εμπορικές δραστηριότητες της τρέχουσας περιόδου.

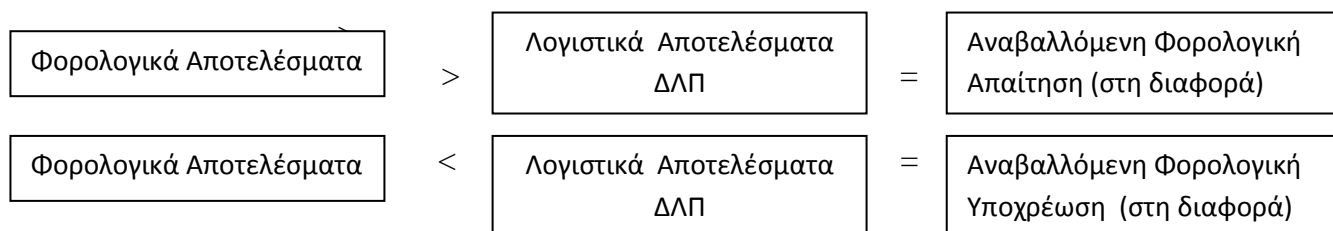
Ως υποχρέωση πρέπει να αναγνωρίζεται ο φόρος εισοδήματος για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους στο βαθμό που δεν έχει καταβληθεί

Αν το ποσό που ήδη πληρώθηκε για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους υπερβαίνει το οφειλόμενο ποσό για τις χρήσεις αυτές τότε το επιπλέον ποσό πρέπει να αναγνωρίζεται ως απαίτηση.

Ο **αναβαλλόμενος φόρος** είναι μία λογιστική εγγραφή που γίνεται στην τρέχουσα περίοδο για να συσχετίσει τις μελλοντικές φορολογικές επιπτώσεις ορισμένων τρέχουσων συναλλαγών-γεγονότων.

Το λογιστικό κέρδος ή ζημία, σε πολλά φορολογικά καθεστάτα διαφέρει από το φορολογητέο κέρδος ή ζημία. Συνεπώς οι επιχειρήσεις προβαίνουν στη διαδικασία της «φορολογικής αναμόρφωσης».

Η αναβαλλόμενη φορολογία προκύπτει από τις προσωρινές διαφορές. Τα λογιστικά κέρδη διαφέρουν από τα φορολογητέα κέρδη για τους εξής δύο λόγους:



Η **ζημία μίας χρήσεως** η οποία είναι βέβαιο ότι θα εκπέσει από το φορολογητέο εισόδημα επόμενης χρήσεως, ενσωματώνει μια φορολογική απαίτηση που καταχωρείται ως απαίτηση από αναβαλλόμενο φόρο, μόνο στην περίπτωση που είναι βέβαιο και εκτός πάσης αμφιβολίας, ότι η επιχείρηση θα πραγματοποιήσει στο μέλλον επαρκή φορολογητέα κέρδη και θα της επιτρέψουν να συμψηφιστεί η απαίτηση αυτή.

Σε περίπτωση αναπροσαρμογής μη αποσβέσιμου πάγιου στοιχείου (π.χ. ενός γηπέδου) στην πραγματική του αξία ο αναβαλλόμενος φόρος υπολογίζεται επί της αξίας πώλησης αυτού.

Σε περίπτωση που υπάρξουν φορολογικές αλλαγές στο φορολογικό καθεστώς της εταιρείας ώστε οι φορολογικές υποχρεώσεις να διαφέρουν από τις καταχωρημένες στα βιβλία, οι επιπτώσεις από τις αλλαγές αυτές λογιστικοποιούνται στα αποτελέσματα. Εκτός αν η αλλαγή αφορά στοιχεία που εμφανίζονται στην καθαρή θέση, οπότε η φορολογική επίπτωση της αλλαγής καταχωρείται στην καθαρή θέση (Σακκέλης, 2002).

3.7.1.3 ΔΛΠ 16 «Ενσώματα Πάγια» (IAS 16 Property Plant and Equipment)

Σκοπός του προτύπου είναι να περιγράψει την λογιστική των ενσώματων πάγιων στοιχείων ως προς τον σωστό χρόνο καταχώρησής τους ως περιουσιακά στοιχεία, την σωστή δαπάνη απόσβεσής τους και τον προσδιορισμό της λογιστικής αξίας τους ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να διακρίνουν τις πληροφορίες που είναι σχετικές με την επένδυση σε ενσώματες ακινητοποιήσεις και τις μεταβολές αυτής της επένδυσης.

Κυρίαρχα θέματα στη λογιστική των ενσώματων παγίων είναι η αναγνώριση των περιουσιακών στοιχείων, ο προσδιορισμός της λογιστικής αξίας τους, οι επιβαρύνσεις αποσβέσεων και οι ζημίες απομείωσης που πρέπει να αναγνωριστούν σε σχέση με τα στοιχεία αυτά.

Η **αρχική καταχώρηση** των ενσώματων ακινητοποιήσεων γίνεται στο κόστος κτήσης και αποτελείται από την τιμή αγοράς του (δασμοί κλπ) καθώς και οι μη επιστρεπτέοι φόροι αγοράς αλλά και άμεσα επιρριπτέα έξοδα (π.χ. έξοδα εγκατάστασης, κόστος διαμόρφωσης χώρου, έξοδα παράδοσης και μεταφοράς, εκτιμώμενο κόστος αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης παγίων, επαγγελματικές αμοιβές, η κεφαλαιοποίηση των τόκων δανείων που ελήφθησαν για την απόκτηση ή την παραγωγή του παγίου εάν το πάγιο χρειάζεται μακρά περίοδο ωρίμανσης όπως ορίζει το ΔΛΠ 23.

Ένα στοιχείο πρέπει να καταχωρείται ως πάγιο στα βιβλία της επιχείρησης όταν συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω **προϋποθέσεις**:

- ✓ όταν πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με το στοιχείο αυτό θα εισρεύσουν στην επιχείρηση
- ✓ όταν το κόστος του στοιχείου αυτού μπορεί να προσδιοριστεί βάσιμα (π.χ. ημερομηνία καταχώρησης)

Όταν πιθανολογείται ότι τα μελλοντικά οφέλη θα υπερβαίνουν την αρχική απόδοση του παγίου, τότε αυτές οι δαπάνες προστίθενται στο **κόστος κτήσης**. Δηλαδή έχουμε δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων όταν με τις δαπάνες αυτές παρατείνεται η ωφέλιμη ζωή του στοιχείου ή βελτιώνεται η απόδοσή του.

Δεν θεωρούνται κόστη ενός στοιχείου των ενσώματων παγίων:

- το κόστος για το άνοιγμα νέας μονάδας
- το κόστος παρουσίασης νέου προϊόντος ή υπηρεσίας (περιλαμβάνεται και το κόστος διαφήμισης και δραστηριοτήτων προώθησης)
- το κόστος διεξαγωγής εργασιών σε νέα τοποθεσία ή με νέα κατηγορία πελάτη (περιλαμβάνεται και το κόστος της εκπαίδευσης του προσωπικού)
- και τα διοικητικά και άλλα κόστη

Δαπάνες που δεν περιλαμβάνονται στη λογιστική αξία ενός στοιχείου ενσώματων παγίων:

- οι αρχικές λειτουργικές ζημίες όπως εκείνες που πραγματοποιούνται όταν αναπτύσσεται η ζήτηση για την παραγωγή του στοιχείου
- δαπάνες που πραγματοποιούνται για όταν ένα στοιχείο που είναι σε θέση να λειτουργήσει με τον τρόπο που έχει προσδιορίσει η διοίκηση, δεν χρησιμοποιείται ή λειτουργεί σε δυναμικότητα μικρότερη της κανονικής.
- Το κόστος επανεγκατάστασης ή αναδιοργάνωσης μέρους ή του συνόλου των λειτουργιών της επιχείρησης.

Οι απομειώσεις ή οι ζημίες από πάγια στοιχεία, η μεταγενέστερη αγορά ή κατασκευή για την αντικατάσταση των πάγιων στοιχείων είναι ξεχωριστά οικονομικά γεγονότα και πρέπει να λογιστικοποιούνται ξεχωριστά. Η αποζημίωση από τρίτους πρέπει να λογιστικοποιείται σαν έσοδο στη χρήση που λαμβάνεται. Δεν επιτρέπεται να λογίζεται ως έσοδο επόμενων χρήσεων ή να καταχωρείται σε μείωση των δαπανών αγοράς ή κατασκευής νέων περιουσιακών στοιχείων .

Επισκευές και συντηρήσεις γίνονται για να διατηρήσουν την ίδια αρχική απόδοση του παγίου και γι αυτό το λόγο πάνε στα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης και δεν επηρεάζουν αυξητικά την επίδοση του παγίου.

Αποτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων μετά την αρχική καταχώρηση

Οι μέθοδοι αποτίμησης που προβλέπονται από το ΔΛΠ 16 είναι α) η βασική μέθοδος και β) η επιτρεπόμενη εναλλακτική μέθοδος.

Βασική μέθοδος (Μέθοδος Κόστους): Μετά την αρχική καταχώρηση ως περιουσιακού στοιχείου το ενσώματο Πάγιο πρέπει να εμφανίζεται στο κόστος κτήσης του μειωμένο με τις συσσωρευμένες αποσβέσεις.

Επιτρεπόμενη Εναλλακτική μέθοδος (Μέθοδος Αναπροσαρμογής): Είναι δυνατό να εμφανίζεται με αναπροσαρμοσμένη αξία που αποτελείται από την πραγματική αξία του κατά την ημέρα της αναπροσαρμογής μειωμένη με τις μεταγενέστερες συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις μεταγενέστερες σωρευμένες ζημίες απομείωσης.

Η πραγματική αξία εδάφους και κτιρίων προσδιορίζεται από την **αγοραία αξία** που προσδιορίζεται από επαγγελματίες προσοντούχους εκτιμητές.

Η πραγματική αξία μηχανημάτων και εγκαταστάσεων είναι συνήθως η **αγοραία αξία** τους επίσης προσδιοριζόμενη με εκτίμηση και αν δεν υπάρχουν τέτοια στοιχεία, τότε αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος αντικατάστασής τους.

Αποσβέσεις Ενσώματων παγίων

Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16 «απόσβεση» είναι η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός παγίου στοιχείου σύμφωνα με την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του και τον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλυσης των οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο. Παράγοντες που επηρεάζουν τη **ωφέλιμη ζωή** είναι ο χρόνος και η φυσιολογική φθορά του, οι μονάδες παραγωγής και η τεχνική και οικονομική απαξίωση.

Η ωφέλιμη ζωή του παγίου στοιχείου καθώς και η μέθοδος απόσβεσης επανεξετάζεται περιοδικά.

Οι αποσβέσεις βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης που έγιναν εκτός αν κοστολογούνται πάνω στα παραχθέντα προϊόντα οπότε ένα μέρος τους επιβαρύνει τα τελικά αποθέματα στον Ισολογισμό (π.χ. αποσβέσεις μηχανημάτων παραγωγής)

Υπάρχουν τρεις **μέθοδοι απόσβεσης**: η σταθερή μέθοδος, η φθίνουσα μέθοδος και ανάλογα με τις μονάδες που έχουν παραχθεί (Σακκέλης, 2002).

3.7.1.4 ΔΛΠ 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα» (IAS 40 Investment Property)

Εισαγωγή-Σκοπός:

Το ΔΛΠ 40 πραγματεύεται τη λογιστική αντιμετώπιση καθώς και τις σχετικές γνωστοποιήσεις που απαιτούνται, για τα ακίνητα που κατέχει ή νοικιάζει μία επιχείρηση ως μία επένδυση και όχι για λειτουργική χρήση.

Τα ακίνητα δεν χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία μέσα στα πλαίσια της επιχείρησης, αλλά αποφέρουν εισόδημα μέσω της μίσθωσής τους ή κατέχονται για ενίσχυση κεφαλαίου.

Επιπλέον το παρόν πρότυπο πραγματεύεται την αποτίμηση της επένδυσης σε ακίνητα που κατέχονται βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του μισθωτή και την αποτίμηση της επένδυσης σε ακίνητα που έχουν εκμισθωθεί βάσει λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή.

Τέλος το ΔΛΠ 40 καθορίζει τις γνωστοποιήσεις σχετικά με τις επενδύσεις σε ακίνητα οι οποίες περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις των Οικονομικών Καταστάσεων.

Οι επενδύσεις σε ακίνητα:

Τα ακίνητα προς επένδυση, τα οποία μπορεί να είναι έδαφος, κτίριο ή μέρος κτιρίου, κατέχονται από τον ιδιοκτήτη ή από τον μισθωτή, όπως προαναφέρθηκε, για να αποκομίζει μισθώματα ή για κεφαλαιακή ενίσχυση και όχι για ιδιόχρηση ή πώληση κατά την διάρκεια των εργασιών της επιχείρησης (χαρακτηρίζονται ως αποθέματα).

Αξίζει να αναφερθεί ότι τα ακίνητα χρησιμοποιούμενα από τον ιδιοκτήτη (λειτουργική μίσθωση) τα οποία κατέχονται για χρήση στην παραγωγή ή για διοικητικούς σκοπούς κατά κυριότητα ή με Leasing. Ενώ οι επενδύσεις σε ακίνητα (μη λειτουργική μίσθωση) κατέχονται για τη λήψη μισθωμάτων ή για κεφαλαιακή ενίσχυση.

Ακίνητα τα οποία κατέχονται από τη μία για να αποφέρουν ενοίκια ή για κεφαλαιακή ενίσχυση και από την άλλη ιδιοχρησιμοποιούνται πρέπει να λογιστικοποιούνται χωριστά.

Σαφώς το ακίνητο με λειτουργική μίσθωση δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως ακίνητο επένδυσης από τον μισθωτή. Επίσης ένα ακίνητο ιδιοκτησίας της εταιρείας μισθωμένο σε άλλη εταιρεία του ομίλου για ενοικίαση, ταξινομείται στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της ιδιοκτήτριας εταιρείας ως επένδυση, ενώ στις ενοποιημένες καταστάσεις του ομίλου χαρακτηρίζεται ως ιδιοχρησιμοποιούμενο.

Αρχική καταχώρηση του ακινήτου επένδυσης:

Η αρχική καταχώρηση ενός ακινήτου επένδυσης στα βιβλία της επιχείρησης γίνεται όταν και μόνο όταν συντρέχουν οι ακόλουθες **προϋποθέσεις**:

- ✓ Είναι πιθανό ότι τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη που συνδέονται με την επένδυση θα εισρεύσουν στην επιχείρηση και
- ✓ Το κόστος της επένδυσης να μπορεί να μετρηθεί αξιόπιστα.

Η αρχική καταχώρηση της επένδυσης γίνεται **στο κόστος κτήσης** στο οποίο περιλαμβάνονται και λειτουργικά έξοδα συναλλαγής (ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο). Ενώ **μεταγενέστερες δαπάνες** που αφορούν την επένδυση σε ακίνητο

συμπεριλαμβάνονται στη λογιστική αξία του ακινήτου μόνο όταν πιθανολογείται επαύξηση της λειτουργικότητας του ακινήτου. Όλες οι άλλες μεταγενέστερες δαπάνες καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσεως στην οποία πραγματοποιούνται.

Η **αποτίμηση του ακινήτου επένδυσης**, μετά την αρχική καταχώρηση, γίνεται είτε με την μέθοδο της πραγματικής (εύλογης) αξίας είτε με την βασική μέθοδο του κόστους κτήσης (ΔΛΠ 16). Η επιλογή της μίας από τις δύο μεθόδους συνιστά εφαρμογή λογιστικής αρχής και πρέπει να εφαρμόζεται από την επιχείρηση για όλες τις επενδύσεις της σε ακίνητα. Αξιοσημείωτο είναι επίσης ότι η επιχείρηση πρέπει να προσδιορίζει και να γνωστοποιεί την εφαρμογή είτε της μεθόδου του κόστους κτήσης είτε την πραγματική αξία των ακινήτων επένδυσης.

Μέθοδος της Πραγματικής (εύλογης) Αξίας:

Κατά την εφαρμογή της μεθόδου της πραγματικής αξίας των ακινήτων τα ακίνητα επένδυσης αποτιμώνται στην πραγματική τους αξία (fair and value) και η διαφορά μεταξύ αυτής και της λογιστικής τους αξίας συνιστά αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) και καταχωρείται στα αποτελέσματα της χρήσεως.

Με τον όρο πραγματική αξία (ή εύλογη αξία) εννοούμε "το ποσό για το οποίο ένα περιουσιακό στοιχείο θα μπορούσε να ανταλλαγεί μεταξύ δύο μερών που ενεργούν με τη θέλησή τους σε μια αντικειμενική συναλλαγή".

Ωστόσο στην περίπτωση που υπάρχει αδυναμία για τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας ενός ακινήτου επένδυσης λόγω μη υπάρξεων συγκρίσιμων αγοραίων συναλλαγών και εναλλακτικών εκτιμήσεων της πραγματικής αξίας τότε θα πρέπει να εφαρμόζεται η βασική μέθοδος του ΔΛΠ 16 και να αποτιμάται το ακίνητο στο **κόστος κτήσης**. Σύμφωνα με την μέθοδο του κόστους κτήσης οι επενδύσεις σε ακίνητα αποτιμώνται στο κόστος μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις.

Το πρότυπο ρυθμίζει επίσης την αντιμετώπιση των **μετατάξεων των ακινήτων** από την κατηγορία των επενδύσεων στην κατηγορία των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων και το αντίθετο. Όταν ένα ιδιοχρησιμοποιούμενο ακίνητο μετατάσσεται σε επένδυση και παρακολουθείται στην πραγματική του αξία, η διαφορά αντιμετωπίζεται ως «διαφορά αναπροσαρμογής» ακινήτου το οποίο καταχωρείται στην καθαρή θέση και όχι στα αποτελέσματα (Σακκέλης, 2002).

Συμπέρασμα

Συμπερασματικά, σύμφωνα με την παραπάνω ανάλυση, η εφαρμογή των ΔΛΠ επέφερε πρωτοφανή οφέλη στις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες προσφέροντας αξιοπιστία στις οικονομικές τους καταστάσεις. Ωστόσο οι επιχειρήσεις οι οποίες εφαρμόζουν τα Διεθνή Χρηματοοικονομικά Λογιστικά Πρότυπα δημιουργούν μία κοινή βάση σύγκρισης των χρηματοοικονομικών και λογιστικών καταστάσεων μεταξύ των επιχειρήσεων, διευκολύνοντας τους επενδυτές με αυτόν τον τρόπο να πάρουν τις αποφάσεις τους στις επενδύσεις των κεφαλαίων τους στην πιο αποδοτική, με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, επιχείρηση.

Επιπλέον όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος κατά την εφαρμογή των ΔΛΠ, με την χρήση της αναβαλλόμενης φορολογίας διαχώρισε τις λογιστικές καταστάσεις από τις φορολογικές, υιοθετώντας συχνά πρακτικές που αποσκοπούν στη μεγιστοποίηση του φορολογητέου αποτελέσματος και μέσω αυτού την διανομή σε αρκετές περιπτώσεις μη πραγματικών κερδών όπως για παράδειγμα συνέβαινε με την κεφαλαιοποίηση και τμηματική απόσβεση χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών.

Αξίζει να σημειωθεί επίσης ότι η αποτίμηση των παγίων στοιχείων στην τρέχουσα αξία αντί του ιστορικού κόστους είχε επιπτώσεις στην αξία των στοιχείων του ισολογισμού της επιχείρησης. Αυτό συνέβαινε γιατί η νεότερη αποτίμηση οδηγεί συνήθως σε υπεραξία, και η σχετική αναπροσαρμογή αντιστάθμιζε σε αρκετές περιπτώσεις τις αρνητικές συνέπειες απομείωσης λοιπών στοιχείων του ενεργητικού.

Σημαντική είναι ωστόσο η επίπτωση από την εφαρμογή των ΔΛΠ στην αναπροσαρμογή των αποσβέσεων των εταιρειών σύμφωνα με την ωφέλιμη ζωή των πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Η κεφαλαιοποίηση σημαντικών υπεραξιών αποτίμησης περιουσιακών στοιχείων καθώς και η χρήση συντελεστών απόσβεσης που κατά μέσω όρο ήταν μικρότεροι των φορολογικών, εξαιτίας του προσδιορισμού τους βάση εκτιμήσεων των διοικήσεων σχετικά με την ωφέλιμη ζωή αυτών των περιουσιακών στοιχείων, είχε θετική επίπτωση στην καθαρή θέση και τα αποτελέσματα για το 2004.

Ωστόσο οι επιχειρήσεις που επιλέγουν να εφαρμόσουν τα ΔΛΠ δεν πρέπει να παραλείψουν το κόστος που θα προκύψει για την εκπαίδευση προσωπικού, για νέα πληροφοριακά συστήματα κ.α. γεγονός για το οποίο θα πρέπει να είναι έτοιμες τόσο οι επιχειρήσεις αλλά και τα κράτη που θα υιοθετήσουν το νέο πρότυπο.

Ειδικότερα, εν καιρώ κρίσης η εφαρμογή των ΔΛΠ θα μπορούσε να αποτελέσει και σωτήρια καθώς οι φορολογικές επιπτώσεις από την εφαρμογή τους μπορεί να αυξάνουν την ανταγωνιστικότητα των επιχειρήσεων και έτσι να γίνουν πιο ελκυστικές προς τους επενδυτές του εξωτερικού προσελκύοντας ξένα κεφάλαια.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η επιβολή της φορολογίας στην Ελλάδα εμφανίστηκε για πρώτη φορά το 1830, με την επιβολή του φόρου επιτηδεύματος. Το 1909, καθιερώθηκε ο γενικός φόρος επί του πραγματικού εισοδήματος, ο οποίος με τον Ν.1640/1919 επεκτάθηκε στην επιβολή καθαρής προσόδου από οποιαδήποτε πηγή. Η τελική τροποποίηση αυτού του νόμου έγινε από το ΝΔ 3323/1955 (για τα φυσικά πρόσωπα) και με το ΝΔ 3842/1958 (για τα νομικά πρόσωπα).

Ακολούθησε η καθιέρωση του νόμου 2065/1992, με βάση την οποία επιβαλλόταν η φορολογία του συνόλου των φορολογητέων κερδών για τις ανώνυμες εταιρίες. Ενώ, ο νόμος που ακόμη και σήμερα ισχύει είναι ο Ν.2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος». Ο νόμος αυτός έχει υποστεί πάρα πολλές και σημαντικές τροποποιήσεις, με την τελευταία τροποποίηση να εμφανίζεται με τον Ν.4110/2013, ο οποίος πλέον αποτελεί το νέο φορολογικό νομοσχέδιο για τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα.

Ωστόσο, η λογιστική επιστήμη αποτελείται από κάποιους κλάδους οι οποίοι την συμπληρώνουν. Η χρηματοοικονομική και η φορολογική λογιστική συγκεκριμένα, είναι δύο κλάδοι οι οποίοι αλληλοεπηρεάζονται και αλληλοσυγκρούονται, κάποιες φορές. Προκειμένου λοιπόν οι τηρούμενες διατάξεις να προσαρμοστούν στα νέα συνεχώς μεταβαλλόμενα δεδομένα, της χώρας μας, είναι απαραίτητο να δεχτούν ορισμένες τροποποιήσεις ή και συμπληρώσεις, μέσω κάποιων πρόσθετων φόρων, νομοθετημάτων ακόμα και προεδρικών διαταγμάτων. Εκείνες οι αλλαγές που προστίθενται στους ήδη ισχύοντες κανονισμούς αποτελούν τη φορολογική λογιστική και όταν συνδυαστεί αρμονικά με την χρηματοοικονομική λογιστική μπορεί να εξάγει το μέγιστο εφικτό αποτέλεσμα. Τα όρια όμως των δύο αυτών κλάδων θα πρέπει να είναι εμφανώς διακριτά για να πραγματοποιείται έτσι η άριστη συνλειτουργία τους. Οι δαπάνες, οι αποσβέσεις, οι προβλέψεις καθώς και τα κέρδη και οι ζημιές και οι αποτιμήσεις (από πώληση χρεογράφων), επιδέχονται διαφορετικής αντιμετώπισης από τους δύο αυτούς κλάδους. Καθίσταται έτσι υποχρεωτική η ανάγκη εναρμόνισης της φορολογικής νομοθεσίας με τους ισχύοντες κανονισμούς προκειμένου το λογιστικό σύστημα της χώρας να ορθοποδήσει και να χαρακτηριστεί ολοκληρωμένο.

Τέλος, τα ΔΛΠ ως πρότυπα αρχών Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης και όχι φορολογικών-λογιστικών κανόνων αποτελούν ένα σύγχρονο επιστημονικό και διεθνώς αναγνωρισμένο πλαίσιο για την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων στις εισηγμένες εταιρείες με αποτέλεσμα οι επιχειρήσεις να «εξυγιάνουν» τις οικονομικές τους καταστάσεις και να απαλλαγούν από ανορθόδοξες πρακτικές του παρελθόντος. Έτσι, εξασφαλίζεται αξιοπιστία καθώς κατά την κατάρτισή τους παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την περιουσιακή διάρθρωση, την χρηματοοικονομική θέση και τα αποτελέσματα της επιχείρησης με την προϋπόθεση της ορθολογικής και πλήρους εφαρμογής τους. Αναλυτικότερα, η εφαρμογή των ΔΛΠ απαιτούν ενδελεχή μελέτη και σύνεση κατά την αξιοποίηση των εναλλακτικών επιλογών και της ελευθερίας που παρέχουν στη διοίκηση μιας επιχείρησης, για την επιλογή ή την μεταβολή των λογιστικών αρχών και την πραγματοποίηση λογιστικών εκτιμήσεων.

Πίνακας συμπερασμάτων

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	Ε.Γ.Λ.Σ	ΔΛΠ
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ	<ul style="list-style-type: none"> • Διενεργούνται καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου. • Μηδενική αναπόσβεστη αξία στο τέλος της ωφέλιμης ζωής. 	<ul style="list-style-type: none"> • Διενεργούνται καθ' όλη την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής. • Επιβάλλει συγκεκριμένα όρια συντελεστών απόσβεσης για κάθε είδος παγίου. 	<ul style="list-style-type: none"> • Η απόσβεση ενός ενσώματου παγίου γίνεται με βάση την ωφέλιμη οικονομική ζωή του και τον προσδοκώμενο ρυθμό ανάλωσης των οικονομικών ωφελειών που απορρέουν από το στοιχείο. • Κάθε τμήμα στοιχείου ενσώματων παγίων θα πρέπει να αποσβένεται ξεχωριστά • Όταν εφεδρικός εξοπλισμός και ανταλλακτικά πληρούν τον ορισμό του ενσώματου παγίου στοιχείου ή όταν χρησιμοποιούνται μόνο για ένα ενσώματο πάγιο στοιχείο, τότε αντιμετωπίζονται λογιστικά ως ενσώματα πάγια στοιχεία.
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ	<ul style="list-style-type: none"> • Αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε εντός πενταετίας. 	<ul style="list-style-type: none"> • Αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε εντός πενταετίας. • Η απόσβεση 	<ul style="list-style-type: none"> • <u>Σύμφωνα με το ΔΛΠ 36:</u> η υπεραξία δεν αποσβένεται αλλά απομειώνεται. • <u>Σύμφωνα με το ΔΛΠ 16:</u> η

		εκπίπτει φορολογικά (αναγνωρίζεται σε κάθε χρήση το ποσό απόσβεσης που της αναλογεί)	<p>διαφορά που προκύπτει από την απομείωση και δεν αναγνωρίζεται από την φορολογική νομοθεσία. Η διαφορά είναι προσωρινή άρα αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογία.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12: αναγνωρίζεται η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που αυτή σχετίζεται με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας.
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	<ul style="list-style-type: none"> • Η φορολογική νομοθεσία λειτουργεί περιοριστικά. Αναγνωρίζει 2 είδη προβλέψεων: • Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις • Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία. Όλες οι άλλες περιπτώσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά. Μεταφέρονται στις λογιστικές διαφορές. 	<p>Διακρίνονται σε 2 κατηγορίες:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως • Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους 	<ul style="list-style-type: none"> • Αποτελεί ένα ποσό φόρου που πληρώνει λιγότερο η επιχείρηση στο μέλλον και έτσι αναγνωρίζει ισόποση αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση στην τρέχουσα χρήση • Στον υπολογισμό του τρέχοντος φόρου συμπεριλαμβάνονται μόνο οι εκπιπόμενες προβλέψεις, ενώ οι υπόλοιπες συμπεριλαμβάνονται στους αναβαλλόμενους φόρους. • Οι λογιστικές εκτιμήσεις (ΔΛΠ 8) απαιτούνται για την διενέργεια προβλέψεων (απαιτήσεων, αποθεμάτων, ωφέλιμης ζωής παγίων κλπ) και είναι απαραίτητες για την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων.
ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		<ul style="list-style-type: none"> • Στηρίζεται μόνο σε πρόσφατους φόρους 	<ul style="list-style-type: none"> • Συγκρίνει τη λογιστική αξία των στοιχείων του Ενεργητικού και των υποχρεώσεων με την αντίστοιχη φορολογική τους βάση προκειμένου να αναγνωρίσει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογία (ΔΛΠ 12).
ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗ ΜΙΣΘΩΣΗ ΣΤΗΝ ΕΠΕΝΔΥΣΗ	<ul style="list-style-type: none"> • Δεν επιτρέπεται κεφαλαιοποίηση των χρηματοδοτικών μισθώσεων 		<ul style="list-style-type: none"> • Στο ΔΛΠ 40 γίνεται αποτίμηση του ακινήτου επένδυσης σε ακίνητα που κατέχονται βάσει χρηματοδοτικής μίσθωσης στις οικονομικές

ΑΚΙΝΗΤΟΥ			καταστάσεις του μισθωτή και σε ακίνητα που έχουν εκμισθωθεί βάσει λειτουργικής μίσθωσης στις οικονομικές καταστάσεις του εκμισθωτή.
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ		<ul style="list-style-type: none"> • Δεν εμφανίζονται λογιστικά • Εμφανίζονται μόνο στα έντυπα των φορολογικών δηλώσεων, όπου με την συμπλήρωση των λογιστικών διαφορών σε κάποιους κωδικούς, πραγματοποιείται η διαδικασία της φορολογικής αναμόρφωσης 	<ul style="list-style-type: none"> • Εμφανίζονται λογιστικά • Οι προσωρινές διαφορές θα πρέπει να εμφανίζονται κατά τον υπολογισμό της αναβαλλόμενης φορολογίας • Οι μόνιμες διαφορές εμφανίζονται κατά την συμφωνία του λογιστικού αποτελέσματος με τους φόρους έξοδα • Στο ΔΛΠ 12 οι αναβαλλόμενοι φόροι συνιστούν προσωρινές διαφορές και όχι πραγματικές-οριστικές • Στο ΔΛΠ 12 οι λογιστικές διαφορές γνωστοποιούνται και μέσω σημειώσεων

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Βιβλία

Βρουστούρης, Π. (2002), *«Οικονομικές καταστάσεις και λογιστικές αρχές ή μέθοδοι κατά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα»*, Αθήνα

Γρηγοράκος Θ, (2005) *«Ανάλυση-Ερμηνεία του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου»*, Εκδόσεις Σάκουλας

Καραγιάννης, Δ. & Ι & Αικ., *«Διεθνή λογιστικά πρότυπα – Παραδείγματα – Εφαρμογές ΔΛΠ – ΔΠΧΑ στην πράξη, 3^η έκδοση*

Καραμάνης, Κ., Παπαδάκης, Β. (2008), *«Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα – Επιπτώσεις για ελεγκτές, λογιστές, επιχειρήσεις & εποπτικές αρχές»*, Αθήνα

Πρωτοψάλτης Γ. Ν, (2004) *«Πρώτη Υιοθέτηση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης*, Αθήνα, Εκδόσεις Σταμούλης

Σακέλλης Ε. (2002), *«Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα»*, Αθήνα, Εκδόσεις Ε. Σακέλλη

Σακκέλης, Ε. (2005), *«Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο»*, Αθήνα, Εκδόσεις Ε. Σακκέλη

Σακκέλης Ε., (2005), *«Σύνταξη των Οικονομικών Καταστάσεων που προβλέπουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με βάση το Ε.Γ.Α.Σ*

Φλώρος, Α. (2010), *«Φορολογική Λογιστική»*, Αθήνα, Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική ΕΠΕ

Grant Thornton, «*Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, IFRS-Αναλυτική Παρουσίαση*», (2004)
Αθήνα

Διαδίκτυο

<http://www.chaniatax.gr>

<http://el.wikipedia.org>

<http://epixeirisi.gr>

<http://www.et.gr>

<http://www.ethnos.gr>

<http://www.euretirio.com>

<http://www.euro2day.gr>

<http://www.e-forologia.gr>

<http://forotexnis.org>

<http://www.google.gr>

<http://www.haniotika-nea.gr>

<http://www.hellastax.com>

<http://www.imerisia.gr>

<http://reviews.in.gr>

<http://www.taxheaven.gr>

<http://www.taxnews.info>

<http://www.tovima.gr>

<http://webcache.googleusercontent.com>