

---

**ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΜΕΣΟΓΕΙΑΚΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**



**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΤΙΤΛΟΣ: “Η ΤΗΡΗΣΗ ΤΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ ΝΟΜΟ 4308 ΚΑΙ ΠΩΣ ΕΠΗΡΕΑΖΕΙ ΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ”**

**ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΤΑΜΠΟΥΡΑΤΖΗ ΘΑΛΕΙΑ**

**ΒΡΟΥΧΟΣ ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ-ΜΑΡΙΟΣ  
ΚΑΛΟΧΡΙΣΤΙΑΝΑΚΗ ΜΑΡΙΑ  
ΛΥΔΑΤΑΚΗΣ ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ**

**ΗΡΑΚΛΕΙΟ ΙΟΥΝΙΟΣ, 2020**

# Ευχαριστίες

---

*Ευχαριστούμε την καθηγήτρια μας κυρία Θάλεια Ταμπουρατζή για την καθοδήγηση και τις συμβουλές της πάνω στο θέμα που μας ανέθεσε . Επίσης θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε όσους μας προσέφεραν την πολύτιμη στήριξη και βοήθεια τους στην δύσκολη αυτή περίοδο που αντιμετωπίσαμε τους τελευταίους μήνες.*

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

---

Σκοπός.....	6
Προσδοκώμενα αποτελέσματα.....	6
1.1 Εισαγωγή.....	7
1.1.1 Η εφαρμογή της λογιστικής στις επιχειρήσεις.....	8
1.2 Περιεχόμενα και σκοπός των οικονομικών οντοτήτων.....	10
1.2.1 Νομικές μορφές των οικονομικών οντοτήτων.....	13
1.3 Τα Λογιστικά πρότυπα στην Ελλάδα.....	18
2.1 Εισαγωγή.....	23
2.2 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	25
2.2.1 Αρχές που ισχύουν και πρέπει να εφαρμόζονται με τα ΕΛΠ:.....	27
2.2.2 Ισοδύναμοι χρησιμοποιούμενοι ορισμοί στα ΕΛΠ σε σχέση με ΚΒΣ.....	28
2.2.3 Οι αλλαγές που εισαγάγουν τα ΕΛΠ.....	29
2.2.4 Βασικές αλλαγές στους λογαριασμούς του ενεργητικού με τα νέα ΕΛΠ.....	30
2.2.5 Αλλαγές των Λογαριασμούς καθαρής θέσης και των υποχρεώσεων.....	31
2.2.6 Βασικές αλλαγές που εκπίπτουν στους αποτελεσματικούς λογαριασμούς.....	33
2.3 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	38
2.3.1 Ίδρυμα Επιτροπής ΔΛΠ.....	39
2.4 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).....	40
2.4.1 Η εφαρμογή των ΕΛΠ στην Λογιστική και φορολογική βάση έχει υποστεί αλλαγές λόγω της εφαρμογής των ΔΠΧΑ στην Ελλάδα.....	41
3.1 Εισαγωγή.....	42
3.2 Διεθνές λογιστικό πρότυπο 12. - Φόροι εισοδήματος.....	44
3.2.1 Σκοπός του ΔΛΠ 12.....	45
3.2.2 Πεδίο Εφαρμογής.....	45
3.2.3 Σημαντικοί κανονισμοί του Προτύπου.....	46
3.2.4 Βασικοί ορισμοί.....	46
3.2.5 Αρχή του Δεδουλευμένου.....	47
3.2.6 Παράδειγμα τιμολόγησης επόμενης χρήσης (αρχή δεδουλευμένου).....	48
3.2.7 Απαγορεύσεις του Διεθνώς Λογιστικού Προτύπου 12.....	49
3.3 Αναθεωρήσεις του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12.....	51
4.1 Εισαγωγή.....	53
4.2 Τρέχον φόρος εισοδήματος.....	53
4.3 Έννοια της Αναβαλλόμενης φορολογίας.....	54
4.4 Αναγνώριση Αναβαλλόμενων Φορολογικών Υποχρεώσεων και Αναβαλλόμενων Φορολογικών Απαιτήσεων.....	55
4.4.1 Αναγνώριση Αναβαλλόμενων Φορολογικών Υποχρεώσεων.....	55
4.4.2 Αναγνώριση Αναβαλλόμενων Φορολογικών Απαιτήσεων.....	56
4.5 Λογιστική και Φορολογική Βάση.....	57

4.5.1 Φορολογική βάση για στοιχεία ενεργητικού .....	58
4.5.2 Φορολογική βάση για υποχρεώσεις.....	58
4.6 Διαφορές Λογιστικής και Φορολογικής βάσης στην Ελλάδα .....	59
4.6.1 Προσωρινές διαφορές .....	59
4.6.2 Μόνιμες διαφορές.....	62
5.1 Παράδειγμα προσωρινών και μόνιμων διαφορών .....	63
5.2 Διαφορές από μεταβολές λογαριασμών Ισολογισμού .....	64
5.3 Συμπέρασμα .....	70
Βιβλιογραφικές πηγές .....	72
Ηλεκτρονικές πηγές .....	74
Νόμοι και Διατάξεις.....	74

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

---

Στη παρούσα πτυχιακή εργασία με θέμα «Η τήρηση της λογιστικής και της φορολογικής βάσης σύμφωνα με τον νόμο 4308 και πως επηρεάζει τις οικονομικές οντότητες» γίνεται αρχικά μια αναφορά στη λογιστική επιστήμη και στη χρησιμότητα της. Στη συνέχεια, μέσω μίας ιστορικής αναδρομής επισημαίνονται τα προβλήματα και τα “κενά” που είχε το Ελληνικό Λογιστικό σύστημα κατά καιρούς, και πως αυτά δημιουργούσαν ανάγκες που οδήγησαν στον εκσυγχρονισμό του εγχώριου Λογιστικού συστήματος μέσω του νόμου 4308/2014 που εισήγαγε τα ΕΛΠ. Στη πορεία εφαρμόζεται μια ευρεία επισκόπηση του συγκριμένου νόμου με σκοπό να γίνουν απόλυτα κατανοητά τα νέα δεδομένα που επιφέρει. Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα είναι άμεσα επηρεασμένα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, συνεπώς θεωρείται σκόπιμο να γίνει αναφορά σε αυτά και πιο στοχευόμενα στο ΔΛΠ 12 «Φόροι Εισοδήματος» όπου γίνεται η ανάλυση της τρέχουσας και της αναβαλλόμενης φορολογίας. Επιπροσθέτως, αναλύονται οι έννοιες της Λογιστικής και της Φορολογικής Βάσης και οι διαφορές που έχουν τα αποτελέσματα τους στις Χρηματοοικονομικές καταστάσεις μίας οντότητας. Εν κατακλείδι, για τη πλήρη κατανόηση και το τελικό συμπέρασμα παρουσιάζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις μιας οντότητας σε ένα “case study” που θα φανερώσουν λεπτομερώς πως προκύπτουν τα αποτελέσματα της Λογιστικής και της Φορολογικής Βάσης και για ποιο λόγο εμφανίζονται αυτές οι διαφορές μεταξύ τους.

## ABSTRACT

---

In this thesis, we refer to the purpose that accounting serves . After that we look at how accounting started, the blind spots, Greek Accounting system had and how these problems lead us to the act 4308/2014, which is the current Greek Accounting Standards (G.A.S.). Then we analyze this act in order to understand how its works and brings to the table. G.A.S. are influenced directly by the International Accounting Standards (I.A.S.) , so that means that we also mention them and to be more specific we refer to I.A.S 12 “Income Taxes” by breaking down the current and deferred tax. In order to be able to analyze better the Accounting and Tax basis, we spot their differences with the help of financial statements. Finally in order to understand better their meaning and how they work, we study a “case study” by using a “real life” financial statement and show, how we assess their result, why and what is their difference.

## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

---

- Α.Ε Ανώνυμη Εταιρεία
- Γ.Λ.Σ Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
- Δ.Λ.Π Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
- Δ.Π.Χ.Α Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς
- Σ.Δ.Λ.Π. Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. (International  
• (I.A.S.B.) accounting Standards Board)
- Δ.Ο.Υ Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
- Ε.Γ.Λ.Σ Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
- ΕΕ Ευρωπαϊκή Ένωση
- Ε.Ε Ετερόρρυθμη Εταιρεία
- Ε.Π.Ε Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
- Ε.Λ.Π Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
- Ι.Κ.Ε Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία
- Κ.Β.Σ Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
- Κ.Φ.Α.Σ Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
- Κ.Φ.Ε Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
- Ν. ή ν. Νόμος
- Ο.Ε Ομόρρυθμη Εταιρεία
- Ε.Σ.Ο.Χ.Α. Ευρωπαϊκή Συμβουλευτική Ομάδα για Χρηματοοικονομική  
(EFRAG) Αναφορά (European Financial Reporting Advisory Group)
- ΜμΕ Μικρό-Μεσαίες Επιχειρήσεις

## Εισαγωγή στην εκπόνηση της εργασίας

---

## **Σκοπός**

Σκοπός της εργασίας είναι να παρουσιαστούν τα Λογιστικά πρότυπα που χρησιμοποιήθηκαν στην Ελλάδα μέχρι πρόσφατα, την εφαρμογή των Ελληνικών λογιστικών προτύπων που εφαρμόζονται από τις 1.1.2015 και που στηρίζονται στα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα τα οποία εμπλουτίστηκαν με οδηγίες που άλλαξαν τον προσανατολισμό τους, που ήταν καθαρά λογιστικός, στα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης Δ.Π.Χ.Π. (IFRS). Με βάση την υποχρέωση των εταιρειών να χρησιμοποιούν τα Ελληνικά λογιστικά πρότυπα ή όταν συντρέχουν ορισμένες περιπτώσεις τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης εξετάζονται οι διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάση και κατά πόσο επηρεάζει τις εταιρείες αλλά και τις ελεγκτικές φορολογικές αρχές.

## **Προσδοκώμενα αποτελέσματα.**

Τα προσδοκώμενα αποτελέσματα από την εργασία, είναι κυρίως να γίνουν κατανοητές, οι διαδικασίες που εφαρμόζονται με τα λογιστικά πρότυπα, η δομή και η χρησιμότητα τους, τα προβλήματα που υπήρχαν με τα προηγούμενα λογιστικά συστήματα στην Ελλάδα, η αναγκαιότητα εφαρμογής των Ελληνικών λογιστικών προτύπων, τα πλεονεκτήματα τα μειονεκτήματα και τα νέα δεδομένα που επιφέρουν στον κλάδο της λογιστικής. Τέλος εφαρμόζεται μία μελέτη περίπτωσης που έχει σκοπό την απόλυτη κατανόηση του θεωρητικού υπόβαθρου μέσω της πράξης.



# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. Λογιστικά Πρότυπα στην Ελλάδα

---

## 1.1 Εισαγωγή

Τα λογιστικά πρότυπα είναι ένα σύνολο κανόνων που χρησιμοποιούνται από την λογιστική για την καταγραφή των οικονομικών συναλλαγών μιας οικονομικής οντότητάς (επιχείρησης). Η λογιστική σαν επιστήμη δεν είναι απλά η τήρηση ενός συστήματος καταγραφής χρεώσεων και πιστώσεων αλλά η διαδικασία της απεικόνισης της οικονομικής πορείας και των επιχειρηματικών και χρηματοοικονομικών συναλλαγών μιας οικονομικής οντότητας.

Η λογιστική διαχείριση ήταν μια από τις πρώτες διαδικασίες που χρησιμοποίησε ο άνθρωπος από τα αρχαία χρόνια, ειδικά από την εποχή που εμφανίστηκαν οι πρώτες μορφές του εμπορίου και της ανταλλαγής αγαθών και υπηρεσιών στην περιοχή της αρχαίας Μεσοποταμίας. Μερικά από τα παλαιότερα γνωστά γραπτά που ανακαλύφθηκαν από τους αρχαιολόγους είναι οι λογαριασμοί των αρχαίων φορολογικών αρχείων σε πήλινα δισκία που χρονολογούνται από το 3300 ως το 2000 πχ, από την Αίγυπτο και τη Μεσοποταμία. Οι ιστορικοί υποθέτουν ότι ο πρωταρχικός λόγος για την ανάπτυξη συστημάτων γραφής προέκυψε από την ανάγκη καταγραφής εμπορικών και επιχειρηματικών συναλλαγών. ( Δημοσιευμένο Άρθρο, Οικονομική Ιστορία: Η εξέλιξη της λογιστικής, Investopedia)

Παρόμοια αποδεικτικά στοιχεία οικονομικών/λογιστικών καταγραφών έχουν βρεθεί και σε κείμενα διάφορων λαών της αρχαιότητας (Ρωμαίων, Σουμερίων, Βαβυλωνίων, Αιγυπτίων, Ελλήνων).

Οι πρώιμες μορφές διπλογραφικής λογιστικής προέκυψαν σε διάφορες τοποθεσίες σε διαφορετικές χρονικές στιγμές, όπως το «σύστημα τεσσάρων στοιχείων λογιστικής» στην Κορέα τον 11ο αιώνα. Ωστόσο, το λογιστικό σύστημα διπλής λογιστικής που είναι γνωστό σήμερα, περιεγράφηκε αρχικά από τον Luca Pacioli το 1494, ο Ιταλός

μαθηματικός και ο φραγκισκανός μοναχός **Luca Bartolomes Pacioli**, γνωστός ως ο πατέρας της λογιστικής, έγραψε το 1494 το *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita* (*Η συλλεγμένη γνώση της αριθμητικής, της γεωμετρίας, της αναλογίας και της αναλογικότητας*), το οποίο περιλάμβανε μια πραγματεία 27 σελίδων για τη λογιστική. Το βιβλίο του ήταν ένα από τα πρώτα που δημοσιεύθηκε και ήταν η πρώτη γνωστή δημοσιευμένη δουλειά για το θέμα της διπλής λογιστικής δηλαδή για το λογιστικό σύστημα διπλής εισόδου, το οποίο έκανε επανάσταση στη λογιστική, όπου οριζόταν η χρεωστική εγγραφή / πιστωτική εγγραφή για τις συναλλαγές σύστημα που είχε εφεύρει το 1458 ο **Benedetto Cotrugli**. Ένα κεφάλαιο του βιβλίου του, *Particularis de Computis et Scripulis* (Στοιχεία Υπολογισμού και Καταγραφής), με θέμα την τήρηση αρχείων, τη λογιστική διπλής εισόδου, την περιοδικότητα και τα ημερολόγια, έγινε το κείμενο αναφοράς και διδακτικό εργαλείο για τα θέματα αυτά για τις επόμενες εκατοντάδες χρόνια. (Simon & Nobes, 2012).

Οι πρώτες επαγγελματικές οργανώσεις για λογιστές<sup>1</sup> ιδρύθηκαν στη Σκωτία το 1854, ξεκινώντας από την Ελεγκτική Εταιρεία Εδιμβούργου και το Ινστιτούτο Λογιστών και Αναλογιστών της Γλασκόβης. Τα μέλη τέτοιων οργανισμών θα μπορούσαν σήμερα να αποκαλούνται **ορκωτοί λογιστές**.

### 1.1.1 Η εφαρμογή της λογιστικής στις επιχειρήσεις

Κάθε επιχείρηση χρησιμοποιεί ένα μόνιμο ιστορικό των συναλλαγών που πραγματοποιεί για διάφορους σκοπούς. Τα αρχεία αυτά θα μπορούσαν να απαιτηθούν για ενδό-επιχειρησιακούς σκοπούς, για φορολογικούς σκοπούς ή για οποιονδήποτε άλλο σκοπό. Η **λογιστική παρακολούθηση** εξυπηρετεί αυτή τη λειτουργία. Κάθε φορά που η επιχείρηση πραγματοποιεί μια κίνηση με οποιαδήποτε χρηματική αξία είτε εντός της επιχείρησης είτε εκτός της επιχείρησης, πραγματοποιείται μια λογιστική εγγραφή. Αυτό το μόνιμο στοιχείο καταγράφεται και μπορεί να ανακτηθεί όταν χρειάζεται, ενώ με την κατάλληλη επεξεργασία δίνει τις

---

<sup>1</sup> <https://www.thoughtco.com/history-of-accounting-1991228> History of Accounting from Ancient Times to Today, (πρόσβαση 10.11.2019)

χρηματοοικονομικές καταστάσεις και πληροφορίες που χρειάζονται για την ολοκληρωμένη εικόνα της οικονομικής κατάστασης της επιχείρησης. (Τουρνά, 2015).

Ο τρόπος και οι διαδικασίες αυτής απεικόνισης είναι το σύνολο των λογιστικών προτύπων που πρέπει να ακολουθεί κάθε επιχείρηση στα Εθνικά πλαίσια της χώρας που βρίσκεται η έδρα της, ή υποχρεώνεται να ακολουθεί τα Διεθνή λογιστικά πρότυπα όταν είναι πολυεθνική (έχει θυγατρικές ή υποκαταστήματα στο εξωτερικό) ή είναι εισηγμένη στα χρηματιστήρια της χώρας που έχει την έδρα της.

**Σχεδιάγραμμα 1.** Η βασική διαδικασία καταγραφής μιας κίνησης στην λογιστική



(Τουρνά, 2015).

Η διαδικασία της καταγραφής των κινήσεων λογιστικά γίνεται στα λογιστικά βιβλία, όπως έχει μείνει γνωστός ο όρος και περιλαμβάνει τη καταγραφή όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων μιας επιχείρησης, όπως οι πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν, οι λογαριασμοί που πληρώθηκαν, τα κεφάλαια που εισπράχθηκαν, ως μεμονωμένες συναλλαγές και η σύνοψη τους περιοδικά (ετησίως, τριμηνιαία, ακόμη και καθημερινά). Οι συναλλαγές αυτές καταγράφονται πλέον

ηλεκτρονικά, αλλά πριν από τους υπολογιστές καταγραφόταν σε πραγματικά βιβλία, τα λογιστικά βιβλία. (Μπάλιος,κ.α,2016)

## 1.2 Περιεχόμενα και σκοπός των οικονομικών οντοτήτων

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα μια εταιρεία ορίζεται σαν οικονομική οντότητα, η οποία είναι ένας αυτοτελής οργανισμός, με δικά του περιουσιακά στοιχεία. Η έναρξη και η λειτουργία της πραγματοποιείται από ένα άτομο στην περίπτωση της ατομικής επιχείρησης, η από περισσότερα από ένα, και ο κύριος σκοπός είναι η διάθεση αγαθών και υπηρεσιών στην αγορά, σε άλλες επιχειρήσεις (νομικά πρόσωπα) ή ανθρώπους – καταναλωτές (φυσικά πρόσωπα), έναντι ενός χρηματικού αντιτίμου. Ο κύριος σκοπός μιας επιχείρησης είναι το κέρδος από τις συναλλαγές, που πραγματοποιεί, μέσα στο θεσμικό και φορολογικό πλαίσιο της χώρας που έχει την έδρα της. (Νιφορόπουλος, 2016).

Η οικονομική οντότητα για να πραγματοποιήσει τις λειτουργίες της χρησιμοποιεί και διαχειρίζεται, πόρους όπως:

- **Χρηματοπιστωτικοί:** (ίδια κεφάλαια<sup>2</sup> – επενδύσεις – δάνεια) και οποιαδήποτε άλλο οικονομικό πόρο για την λειτουργία της.
- **Υλικοί:** (κτίρια - γήπεδα που περιλαμβάνουν όλα τα ακίνητα και τις εγκαταστάσεις), μηχανήματα - εργαλεία υλικά και κάθε εξοπλισμός που χρησιμοποιούνται για την παραγωγική διαδικασία, την αποθήκευση των προϊόντων και των υπηρεσιών την διάθεση τους στην αγορά (πώληση και

---

<sup>2</sup> **Ιδία Κεφάλαια (Equity / Equity capitals)** Το μετοχικό κεφάλαιο είναι τα κεφάλαια που καταβάλλονται σε μια επιχείρηση από επενδυτές σε αντάλλαγμα για κοινό ή προνομιούχο μετοχικό κεφάλαιο . Αυτό αντιπροσωπεύει την βασική χρηματοδότηση μιας επιχείρησης, στην οποία μπορεί να προστεθεί χρηματοδότηση χρέους. Μόλις επενδυθούν, τα κεφάλαια αυτά κινδυνεύουν, δεδομένου ότι οι επενδυτές δεν θα επιστραφούν σε περίπτωση εταιρικής εκκαθάρισης μέχρι να διακανονιστούν οι απαιτήσεις όλων των άλλων πιστωτών.  
<https://www.euretirio.com/idia-kefalai/> (πρόσβαση 12.11.2019)

μεταπώληση) και μεταφορικά μέσα που απαιτούνται για την μετακίνηση τους.

- **Ανθρώπινοι:** (εργαζόμενοι και συνεργάτες),
- **Άυλοι πόροι<sup>3</sup>:** Θεωρούνται πολύ σημαντικοί, καθώς περιλαμβάνεται το όνομα – η φήμη (Brand name) της επιχείρησης, το εμπορικό της σήμα ή σήματα, η γνώση και η εμπειρία των ανθρώπων της επιχείρησης, οι κατοχυρωμένες πατέντες προϊόντων, τα πνευματικά δικαιώματα από μερικά Αγαθά και υπηρεσίες, εμπορικά δικαιώματα και κάθε μορφής λογισμικό.

Η οικονομική οντότητα μέσα από την λειτουργία της σε ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, (συνήθως μια χρήση ένα οικονομικό έτος) παράγει και διαθέτει στην αγορά αγαθά και υπηρεσίες. Οι αποτελεσματικές και αποδοτικές λύσεις που κάνει χρήση η διοίκηση της εταιρείας κατά την διάρκεια της παραγωγικής λειτουργίας της, η επιτυχημένη πορεία των πωλήσεων σύμφωνα με τους στόχους που έχει ορίσει, καθώς και η επίτευξη του νόμιμου δυνατού κέρδους, ονομάζεται **επιχειρηματικότητα**.

---

<sup>3</sup> **Άυλα περιουσιακά στοιχεία** είναι περιουσιακά στοιχεία ή ένας μακροπρόθεσμος πόρος (πάνω από ένα έτος – οικονομική χρήση) μιας εταιρείας, που δεν έχει φυσική υπόσταση και χαρακτήρα και, είναι πολύ δύσκολο να αξιολογηθεί. Για παράδειγμα το εμπορικό σήμα μιας εταιρείας θεωρείται άυλο περιουσιακό στοιχείο και παραμένει με την εταιρεία για όσο διάστημα συνεχίζει τις δραστηριότητές της. Αν και ένα άυλο περιουσιακό στοιχείο δεν έχει την προφανή φυσική αξία ενός εργοστασίου ή ενός εξοπλισμού, μπορεί να αποδειχθεί περισσότερο πολύτιμο (οικονομικά) για μια επιχείρηση, καθώς η αξία του μπορεί να αυξηθεί στην πορεία της λειτουργίας της επιχείρησης. Άλλα άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι η πνευματική ιδιοκτησία, όπως, άδειες ευρεσιτεχνίας, τα συγγραφικά δικαιώματα, το λογισμικό υπολογιστών και ψηφιακών συστημάτων που δημιουργήθηκαν από την ίδια την επιχείρηση, εμπορικές άδειες, ποσοτώσεις εισαγωγών και παραγωγής, ή εμπορικά δικαιώματα.

<https://www.investopedia.com/terms/i/intangibleasset.asp> (πρόσβαση 12.11.2019).

(Τουρνά, 2015).

Η **Αυτοτελής λογιστική οντότητα (επιχείρηση)** όπως είναι γνωστή η νομικής της έννοια, ακολουθεί την νομοθεσία της χώρας που έχει έδρα, ή υποχρεώνεται να ακολουθεί τα Δ.Λ.Π. (Διεθνή λογιστικά πρότυπα) εφόσον πρόκειται για μια επιχείρηση με θυγατρικές ή υποκαταστήματα στο εξωτερικό, ή είναι ενταγμένη στο Χρηματιστήριο, ή σε διεθνή χρηματιστήρια. (Τουρνά, 2015).

Στην επιχείρηση το τμήμα του λογιστηρίου καταγράφει και παρακολουθεί όλες τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε αυτή, και αφορούν μόνο την επιχείρηση. Η λογιστική καταχώρηση των συναλλαγών (εγγραφές) δεν μπορεί να περιλαμβάνουν οικονομικά γεγονότα που αφορούν τους ιδιοκτήτες (μετόχους) της επιχείρησης και το διοίκηση της επιχείρησης. Η αγορά ενός αγαθού ή μιας υπηρεσίας για προσωπική χρήση του ιδιοκτήτη της επιχείρησης δεν ενδιαφέρει την λογιστική παρακολούθηση της επιχείρησης, εκτός αν αυτή η αγορά έγινε με κεφάλαια από την επιχείρηση και χρησιμοποιείται από την ίδια για την λειτουργία της. Αυτή ισχύει και για τις ατομικές εταιρείες, δηλαδή ο ιδιοκτήτης ενός καταστήματος καταγράφει στα βιβλία εξόδων μόνο τις δαπάνες που αφορούν το κατάστημα και όχι τις προσωπικές δαπάνες του ίδιου ή της οικογένειάς του. (Παναγιώτης Β. Παπαδέας 2010)

### 1.2.1 Νομικές μορφές των οικονομικών οντοτήτων

Μια επιχείρηση ανάλογα την νομική της μορφή, σύμφωνα με το νέο λογιστικό πρότυπο που ακολουθείται στην Ελλάδα από το 2015, ακολουθεί τα **Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.)**. Όπως αναφέρθηκε για λόγους τυποποίησης των χρηματοοικονομικών αναφορών και των πληροφοριών εάν μια επιχείρηση έχει μετοχές που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο της χώρας που έχει έδρα, ή σε οποιαδήποτε άλλη χρηματιστηριακή αγορά εφόσον είναι πολυεθνική, καθώς επίσης εάν διατηρεί θυγατρικές ή υποκαταστήματα στο εξωτερικό, ακολουθεί υποχρεωτικά τα **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.)** ή όπως έχουν οριστεί πλέον σε **Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.)**.

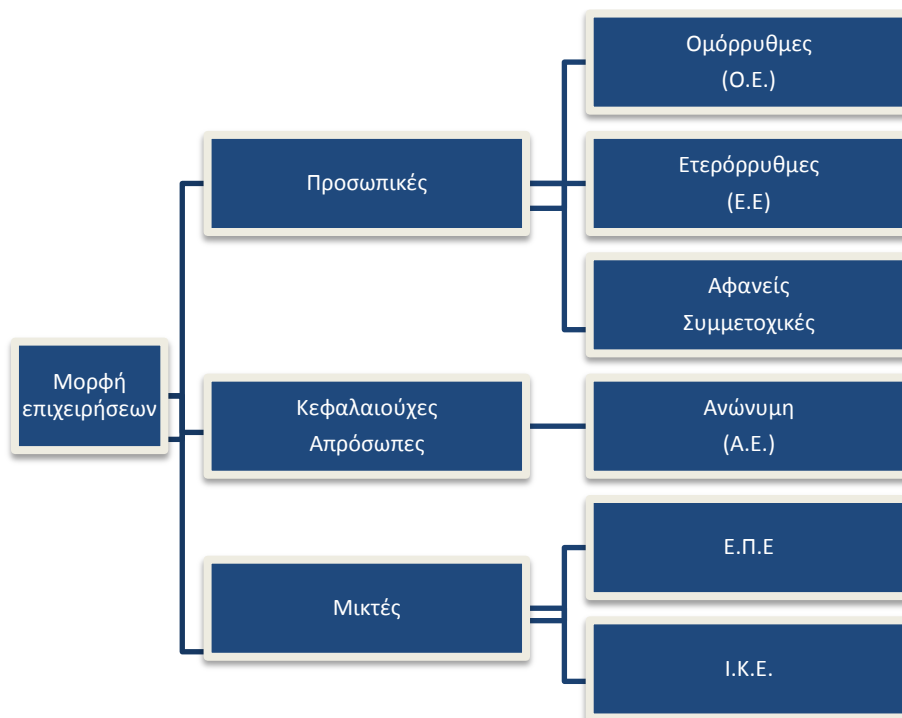
Οι οικονομικές οντότητες κατατάσσονται σε δύο κύριες κατηγορίες :

- **Ατομικές επιχειρήσεις και οι**
- **Εταιρικές επιχειρήσεις.**

Οι επιχειρήσεις εμπορικού δικαίου (εταιρείες) χωρίζονται σε τρεις κατηγορίες :

- **Προσωπικές** (Ομόρρυθμες, Ετερόρρυθμες, Αφανείς-Συμμετοχικές),
- **Κεφαλαιουχικές** (Ανώνυμες)
- **Μικτές** (Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία)

**Σχεδιάγραμμα 2. Μορφές επιχειρήσεων**



(Τουρνά, 2015).



ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΤΑΙΡΩΝ	ΕΛΑΧΙΣΤΟ ΥΨΟΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	ΕΥΘΥΝΗ ΕΤΑΙΡΩΝ	ΣΗΜΕΙΟ ΣΥΣΤΑΣΗΣ (ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΜΙΑΣ ΣΤΑΣΗΣ)
<b>ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ Ο.Ε.</b>	Προσωπική	Τουλάχιστον 2	Δεν υφίσταται ελάχιστο ύψος	Απεριόριστη και εις ολόκληρο (με την προσωπική περιουσία)	Επιμελητήριο ή πιστοποιημένο ΚΕΠ (Υπηρεσίες Γ.Ε.Μ.Η.)
<b>ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ Ε.Ε.</b>	Προσωπική	Τουλάχιστον 2 ένας τουλάχιστον Ομόρρυθμος	Δεν υφίσταται ελάχιστο ύψος	<b>Ομόρρυθμοι εταίροι :</b> Απεριόριστη και εις ολόκληρο  <b>Ετερόρρυθμοι εταίροι:</b> Περιορισμένη μέχρι του ποσού της εισφοράς	Επιμελητήριο ή πιστοποιημένο ΚΕΠ (Υπηρεσίες Γ.Ε.Μ.Η.)
<b>ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ Ε.Π.Ε.</b>	Κεφαλαιουχική		2.400 €	Περιορισμένη μέχρι του ποσού της εισφοράς	Πιστοποιημένος Συμβολαιογράφος
<b>ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ Α.Ε.</b>	Κεφαλαιουχική		2.400 €	Περιορισμένη μέχρι του ποσού της εισφοράς	Πιστοποιημένος Συμβολαιογράφος
<b>ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥΧΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ Ι.Κ.Ε.</b>	Κεφαλαιουχική		1 € (ένα) ευρώ	Η ευθύνη είναι της εταιρείας με την περιουσία της και όχι των εταίρων	Επιμελητήριο ή πιστοποιημένο ΚΕΠ (Υπηρεσίες Γ.Ε.Μ.Η.)
<b>ΚΟΙΝΩΝΙΚΗ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ</b>	Αστικός Συνεταιρισμός Κοινωνικού σκοπού	Από 5 έως 7 άτομα	Δεν υφίσταται ελάχιστο ύψος	Περιορισμένη μέχρι του ποσού που καταβάλλουν	Τμήμα Μητρώου Κοινωνικής Οικονομίας (Υπουργείο Εργασίας)

				για απόκτηση της συνεταιριστικής μερίδας	Δ/νση Κοινωνικής Προστασίας)
--	--	--	--	--	------------------------------

### Πίνακας 1. Χαρακτηριστικά των μορφών των επιχειρήσεων

(Πηγή: Χρήστος Ι. Νεγκάκης, Λογιστική Εταιριών Θεωρία και Πράξη 2012)

Ένα μεγάλο ποσοστό επιχειρήσεων στην Ελλάδα αλλά και στην Ευρωπαϊκή Ένωση αποτελούνται από πολύ μικρές και μικρές επιχειρήσεις, αντιπροσωπεύοντας σχεδόν το 90% όλων των επιχειρήσεων. Η κατάταξη μιας επιχείρησης στην αντίστοιχη νομική μορφή, αποτελεί σημαντική απόφαση για την διοίκηση της εταιρείας και τους ιδιοκτήτες καθώς υπάρχουν διαφοροποιήσεις και στην λογιστική παρακολούθηση και στην φορολογική αντιμετώπιση, καθώς και στην πρόσβαση στη χρηματοδότηση και τα προγράμματα στήριξης της ΕΕ που στοχεύουν ειδικά στις μικρομεσαίες επιχειρήσεις.

Οι μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις (ΜΜΕ) ορίζονται στη σύσταση της ΕΕ 2003/361(Απόφαση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής, της 6ης Μαΐου 2003, σχετικά με τον ορισμό των ΜΜΕ επιχειρήσεων).

Τα κριτήρια που ορίζουν την κατάταξη της οικονομικής οντότητας στην αντίστοιχη κατηγορία<sup>4</sup>:

- Το σύνολο των εργαζομένων στην επιχείρηση
- Το σύνολο του κύκλου εργασιών της
- Ο ισολογισμός

Σύμφωνα με τις διευκρινήσεις της ΠΟΛ. 1003 (παρ. 2.6 και 2.16) του ν. **4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και**

<sup>4</sup> <http://www.opengov.gr/minfin/?p=4844> Υπουργείο Οικονομικών. Άρθρο 02: Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων. (Πρόσβαση 14.11.2019).

**άλλες διατάξεις,** «οι προσωπικές εταιρείες (ΟΕ, ΕΕ), οι ατομικές επιχειρήσεις, οι πρώην ελεύθεροι επαγγελματίες κ.λπ. πρόσωπα της παρ. γ, παρ. 2 του άρθρου 1, εφόσον εντάσσονται στις «πολύ μικρές οντότητες» (κύκλος εργασιών μέχρι 1.500.000 ευρώ), θα τηρούν απλογραφικά βιβλία (εσόδων – εξόδων).»

Οι υπόλοιπες νομικές μορφές των οντοτήτων, ανεξαρτήτως μεγέθους (πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες, μεγάλες), θα τηρούν εξ' ολοκλήρου διπλογραφικά βιβλία. Παράδειγμα, μία ΕΠΕ (Εταιρεία περιορισμένης ευθύνης), μια Α.Ε. (Ανώνυμος εταιρεία), ή μια ΙΚΕ (Ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία), μπορεί να ενταχθεί στις πολύ μικρές οντότητες, λόγω μεγέθους, ωστόσο έχει την υποχρέωση να τηρεί μόνο διπλογραφικά βιβλία. Το κριτήριο που υπερισχύει για την ένταξη σε απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία, είναι η υποχρέωση, ή η επιλογή της οντότητας, στην **σύνταξη ισολογισμού**. (ΠΟΛ.1003/31.12.2014 )

**Πίνακας 2.** Κατηγορίες οικονομικών οντοτήτων

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ	ΚΡΙΤΗΡΙΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	ΚΡΙΤΗΡΙΟ ΑΠΑΣΧΟΛΗΣΗΣ	ΚΡΙΤΗΡΙΟ ΚΥΚΛΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ
<b>ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ</b> - (ΑΡΘΡΟΥ 1 ΠΑΡ. 2Α ΚΑΙ 2Β) (ΟΠΟΥ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥΣ ΔΕΝ ΥΠΕΡΒΑΙΝΟΥΝ ΤΑ ΟΡΙΑ ΔΥΟ ΤΟΥΛΑΧΙΣΤΟΝ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΟΛΟΥΘΑ ΤΡΙΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ)	≤ 350.000€	≤ 10 άτομα	≤ 700.000€
<b>ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΗ</b> - (ΝΟΜΙΚΕΣ ΜΟΡΦΕΣ ΟΠΟΥ ΙΣΧΥΕΙ ΜΟΝΟ ΤΟ ΚΡΙΤΗΡΙΟ ΤΟΥ ΚΥΚΛΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ)	Ετερόρρυθμες ή Ομόρρυθμες εταιρείες, Ατομικές επιχειρήσεις, Αστικές μη Κερδοσκοπικές κ.ά.	-	1.500.000€
<b>ΜΙΚΡΗ</b> - (ΟΠΟΥ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥΣ ΔΕΝ ΥΠΕΡΒΑΙΝΟΥΝ ΤΑ ΟΡΙΑ ΔΥΟ ΤΟΥΛΑΧΙΣΤΟΝ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΟΛΟΥΘΑ ΤΡΙΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ)	≤ 4.000.000€	≤ 50 άτομα	≤ 8.000.000€

<b>ΜΕΣΑΙΑ</b> - (ΟΠΟΥ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥΣ ΔΕΝ ΥΠΕΡΒΑΙΝΟΥΝ ΤΑ ΟΡΙΑ ΔΥΟ ΤΟΥΛΑΧΙΣΤΟΝ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΟΛΟΥΘΑ ΤΡΙΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ)	≤ 20.000.000	≤ 250	≤ 40.000.000€
<b>ΜΕΓΑΛΗ</b> - (ΟΠΟΥ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΤΟΥ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥΣ ΔΕΝ ΥΠΕΡΒΑΙΝΟΥΝ ΤΑ ΟΡΙΑ ΔΥΟ ΤΟΥΛΑΧΙΣΤΟΝ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΟΛΟΥΘΑ ΤΡΙΑ ΚΡΙΤΗΡΙΑ)	> 20.000.000	> 250	> 40.000.000€

(Πηγή: Παπαγιάννης, 2016)

Η ένταξη μιας επιχείρησης οντότητας στην αντίστοιχη κατηγορία καθορίζει και τις υποχρεώσεις της σε σχέση με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Ωστόσο θα πρέπει να διαχωριστούν σε δύο επιμέρους ομάδες:

α) στις οντότητες εκείνες οι οποίες κατατάσσονται στα πεδία που ορίζονται από την Οδηγία της Ευρωπαϊκής Ένωσης 2014/34/ΕΕ και

β) στις οντότητες που βρίσκονται εκτός της Ευρωπαϊκής Οδηγίας 2014/34/ΕΕ (παρ.2γ, άρθρου 1 του Ν4308/2014).

Τα όρια αυτά ισχύουν μόνο για μεμονωμένες επιχειρήσεις. Εάν μια επιχείρηση είναι θυγατρική μιας μεγαλύτερης επιχείρησης μπορεί να χρειαστεί να συμπεριλάβει και στοιχεία προσωπικού αριθμού προσωπικού / κύκλου εργασιών / ισολογισμού από την μητρική επιχείρηση που ανήκει. (Σημειώσεις, Νιφηρόπουλος Κωνσταντίνος 2015)

### 1.3 Τα Λογιστικά πρότυπα στην Ελλάδα

Η Ελλάδα δεν είχε μεταβάλει την εμπορική νομοθεσία για πολλά χρόνια, έχοντας

αναπτύξει φορολογικό που καθόριζε τον τρόπο εγγραφής των οικονομικών συναλλαγών στα λογιστικά βιβλία. Δεν είχε επίσης μια ολοκληρωμένη νομοθετική προσέγγιση για την λογιστική παρακολούθηση των νομικών μορφών των επιχειρήσεων.

Η νομοθετική εξέλιξη σχετικά που αφορούσε τις διαδικασίες τήρησης των λογιστικών βιβλίων και της έκδοσης παραστατικών ξεκίνησε στις αρχές του 20<sup>ου</sup> αιώνα.

Πολλά από τα θέματα της λογιστικής παρακολούθησης καλυπτόταν από το Εμπορικό δίκαιο. Το 1915 ψηφίστηκε ο **νόμος 602/1915** «περί Συνεταιρισμών».<sup>5</sup>

Το 1920 ο νόμος 2190/1920 «περί Ανωνύμων Εταιριών»<sup>6</sup>, ο οποίος ήταν ο πρώτος νόμος που έθετε τα κύρια χαρακτηριστικά μιας Ανώνυμης Εταιρείας και τον τρόπο της λογιστικής παρακολούθησης. Να σημειωθεί ότι χρειάστηκε να περάσουν 99 χρόνια για να υπάρξουν βασικές αλλαγές στον νόμο περί ανωνύμων εταιρειών και από το Ιανουάριου του 2019 εφαρμόζεται ο νόμος ν. 4548/2018).<sup>7</sup>

Για την λογιστική παρακολούθηση των υπολοίπων εταιρειών ψηφίστηκε το 1948 το νομοθετικό διάταγμα για την τήρηση λογιστικών βιβλίων υπό των επιτηδευματιών. Το σύστημα που τηρούνται τα λογιστικά βιβλία, που κάλυπτε όλες τις μορφές των επιχειρήσεων, εκτός από τους Συνεταιρισμούς και τις Ανώνυμες Εταιρείες. Ψηφίστηκε επίσης το 1948.

Με το νομοθετικό διάταγμα 578 του 1948 ορίστηκε, η αύξουσα κατάταξη των υπόχρεων νομικών μορφών των επιχειρήσεων σε τέσσερις κατηγορίες, με ανώτερη την τέταρτη, με βάση των ακαθαρίστων εσόδων που είχαν πραγματοποιήσει

---

Νόμος 4548/2018 Αναμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών (Νέος νόμος περί Ανωνύμων Εταιριών)

αθροιστικά μέσα σε ένα οικονομικό έτος, (στην έδρα της επιχείρησης, τα υποκαταστήματα, πρατήρια και λοιπές εγκαταστάσεις, καθώς και των ποσών της καθαρής προμήθειας που έλαβαν για πωλήσεις τρίτων. Οι Ανώνυμες εταιρείες εντασσόταν αυτόματα στην ανώτερη τέταρτη κατηγορία, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το ύψος από τα ακαθάριστα έσοδα τους. Στον νόμο αυτό δεν υπήρχε αναφορά για τις ΕΠΕ (Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης) , καθώς αυτή η μορφή εταιρείας καθιερώθηκε επτά χρόνια αργότερα, με τον Ν. 3190/1955) (Νιφηρόπουλος, 2016).

Με το άρθρο 1 του νόμου ορίστηκε ότι «κάθε φυσικό (πολίτης) ή νομικό πρόσωπο (οικονομική οντότητα), ημεδαπό ή αλλοδαπό, **που ασκεί κάθε είδους κερδοσκοπική δραστηριότητα** στην ελληνική επικράτεια, **υποχρεούται να εκδίδει στοιχεία** (παραστατικά πώλησης) και να **τηρεί βιβλία** σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου».

Με το 2<sup>ο</sup> , 3<sup>ο</sup> , 4<sup>ο</sup> και 5<sup>ο</sup> άρθρα, καθοριζόταν τα είδη των «βιβλίων» που υποχρεούνταν να τηρούν οι υπόχρεοι του νόμου, ανάλογα με την κατηγορία στην οποία υπάγονταν. Με τα άρθρα 6, 7 και 8, καθοριζόταν οι υποχρεώσεις και τα στοιχεία που έπρεπε να αναγράφονται κατά την διαδικασία της τιμολόγησης.

Με τον Α.Ν. 810/1948 «περί συγκεντρώσεως φορολογικών στοιχείων» η επιχείρηση υποχρεώνονταν στην αποστολή αντιγράφων τιμολογίων στην εφορία.

Με την εφαρμογή των δύο αυτών νομοθετημάτων, σύμφωνα με τον νομοθέτη, έγινε προσπάθεια να αντιμετωπιστεί η λογιστική αταξία και η υποβάθμιση των λογιστικών βιβλίων. Η κατάσταση αυτή οφειλόταν στις απηρχαιωμένες διατάξεις του υπάρχοντος εμπορικού νόμου αλλά και στην άσκηση του λογιστικού επαγγέλματος από τον οποιοδήποτε. Το νέο διάταγμα έθεσε σε αναστολή κάθε ακατάλληλη διάταξη του εμπορικού νόμου και εφαρμόστηκε η επέκταση της υποχρεωτικής τήρησης των λογιστικών βιβλίων στους επιτηδευματίες χωρίς καμία εξαίρεση.(μηχανικούς, βιοτέχνες, ιατρούς κ.λπ.). Ο συγκεκριμένος νόμος, προέβλεπε επίσης βαρύτερες κυρώσεις για λογιστικές αταξίες ή παραλείψεις και ακόμη βαρύτερες για αυτούς που δεν τηρούσαν λογιστικά βιβλία και δικαιολογητικά έγγραφα των συναλλαγών τους (Νιφορόπουλος, 2016).

Έπειτα, στις 27 Απριλίου του 1956, έγινε η θέσπιση του νομοθετήματος για το κωδικό φορολογικών στοιχείων ο οποίος κωδικοποιήθηκε μετά από 11 χρόνια.

Το 1962 για πρώτη φορά η εναρμόνιση των τυποποιημένων μορφών ισολογισμού όπως και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως και ουσιαστικά ήταν η πρώτη φορά που ήταν υποχρεωτικό να σχηματίζεται ένας ενιαίος τύπος ισολογισμού.

6 χρόνια μετά με ένα νέο νομοθετικό διάταγμα γίνεται η θέσπιση ενός κειμένου που περιείχε τις γενικές και τις ειδικές διατάξεις 63 άρθρων περί βιβλίων και στοιχείων. (Νιφορόπουλος, 2016).

Όπως προαναφέρθηκε το 1977 αφού έγινε η κωδικοποίηση όλων των άρθρων σε ένα ενιαίο κείμενο που περιείχε 50 άρθρα τέθηκε σε εφαρμογή ο Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων (ΚΦΣ)

Τη δεκαετία του 1990 η ευρύτερη εφαρμογή του «*Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ)*» άλλαξε τα λογιστικά δεδομένα στην Ελλάδα. Την εποχή εκείνη άρχισαν να χρησιμοποιούνται και τα νέα προγράμματα Υπολογιστών (λογιστικά και εμπορικά λογισμικά). Η εξέλιξη αυτή δημιούργησε μια καινούργια και σημαντικά

βελτιωμένη κατάσταση. Η συγκεκριμένη δεκαετία είχε και άλλες εξελίξεις αφού ακριβώς μετά από δύο χρόνια θεσπίστηκε ένα σύγχρονο για την εποχή σύνολο κανόνων που μεταφραζόταν σε 40 άρθρα και αυτός είναι ο λεγόμενος Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) ο οποίος είχε ισχύ για 21 χρόνια με τις ανάλογες προσθήκες και τροποποιήσεις. (Νιφορόπουλος,2016)

Μετά από ένα αρκετά μεγάλο διάστημα χωρίς ιδιαίτερες αλλαγές ερχόμαστε στο 2012 όπου θεσπίστηκε με νέο νομοθέτημα ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) ο οποίος όμως είχε ισχύ μόνο για 2 χρόνια αφού το 2014 με τη προσθήκη των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΕΛΠ) καταργήθηκε. (Νιφορόπουλος,2016)

Με το Νόμο 4308/2014 εφαρμόστηκαν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και από 1 Νοεμβρίου του 2015 καταργήθηκαν μεταξύ άλλων ο ΚΦΑΣ , το Π.Δ 1123/1980 , οι λογιστικές διατάξεις του Κ.Ν 2190/1920 και άλλες διατάξεις και νόμοι . Με το διάταγμα αυτό καταργήθηκε κάθε αντίθετη διάταξη. (Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ΦΕΚ 251, 24/11/2014, Νόμος υπ' αριθμό 4308)



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

---

### 2.1 Εισαγωγή

Τα νέα δεδομένα στις παγκόσμιες αγορές και η μείωση των περιοριστικών εθνικών νόμων στα περισσότερα κράτη, δημιούργησε ένα νέο επιχειρηματικό περιβάλλον. Οι επιχειρήσεις που παραδοσιακά εξαρτώνται από τις εγχώριες κεφαλαιαγορές τους, σήμερα έχουν περισσότερες δυνατότητες στην διάθεση τους να γίνουν αποδέκτες επενδύσεων και κεφαλαίων και από την εσωτερική αλλά και από την εξωτερική αγορά. Εντούτοις η χρηματοοικονομική αγορά δεν ήταν έτοιμη να ανταποκριθεί άμεσα λόγω των εθνικών λογιστικών μεθόδων που εφαρμοζόταν στις διάφορες χώρες. Αναμφίβολα, ένα από τα κύρια πλεονεκτήματα ενός ενιαίου συνόλου παγκόσμιων λογιστικών προτύπων επιτρέπει στις διεθνείς κεφαλαιαγορές να έχουν πρόσβαση στις πραγματικές απεικονίσεις των οικονομικών στοιχείων των επιχειρήσεων κάνοντας πιο ασφαλή, αποτελεσματική αξιολόγηση και εκτίμηση στο να επωμισθούν το ρίσκο της επένδυσης κεφαλαίων. (International GAAP, 2016).

Από την Δεκαετία του 1970 η τότε Ε.Ο.Κ. (Ευρωπαϊκή Οικονομική κοινότητα), ξεκίνησε να κατασκευάζει ένα κοινό πλαίσιο λογιστικών κανόνων για τη σύσταση χρηματοοικονομικών πληροφοριών των χωρών μελών της κοινότητας. Πιο συγκεκριμένα δόθηκε για συγκεκριμένες ιδιαιτερότητες των οικονομικών καταστάσεων κάποιων επιχειρήσεων ,των τραπεζών και διάφορων άλλων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων ενώ και συγκεκριμένες κεφαλαιουχικές εταιρίες (ΕΠΕ και ΑΕ).

(Δημητράς & Βρέντζου, 2015).

Το 2008, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο εξέδωσε νομοθετικό ψήφισμα σχετικά με τις λογιστικές απαιτήσεις για τις πολύ μικρές, τις μικρές και τις πολύ μικρές εταιρίες έτσι ώστε να επιβαρύνονται ανάλογα με το μέγεθος τους. Επίσης προστέθηκε ο νόμος Ν.3460/2006 στην ελληνική νομοθεσία, με σκοπό την κατασκευή ενός κοινού

συστήματος λογιστικής αποτίμησης συγκεκριμένων χρηματοπιστωτικών μέσων στην εύλογη αξία, έτσι ώστε να είναι μπορούμε να συγκρίνουμε ευκολότερα χρηματοοικονομικές πληροφορίες.

Η προσπάθεια επέκτασης της λογιστικής τυποποίησης οδήγησε στην ψήφιση του Νόμου 3487/2006 με σκοπό την ομαλή εισαγωγή μη εισηγμένων επιχειρήσεων στα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα.

Με τον νόμο Ν. 4308/2014 εισήχθησαν τα Ε.Λ.Π στην Ελλάδα και εκσυγχρονίζει τις λογιστικές υποχρεώσεις των μικρών και πολύ μικρών επιχειρήσεων, έτσι ώστε να περιοριστεί το κόστος για τις συγκεκριμένες επιχειρήσεις και να πατάξει την φοροδιαφυγή και της διαφθορά.

(Δημητράς & Βρέντζου, 2015).

Το σχέδιο του νόμου αυτού που απαρτίζεται από οκτώ κεφάλαια. Περιέχει σαράντα τέσσερα άρθρα και επιπλέον τέσσερα παραρτήματα όπου εντάσσει στο εσωτερικό δίκαιο, τις διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ και απλοποιεί τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) του ν. 4093/2012. Το σχέδιο αυτού του νόμου έχει σαν στόχο την συγχώνευση, συμπλήρωση κενών και εκμοντερνισμό του λογιστικού κανονισμού της Ελλάδας, έτσι ώστε να είναι στην διάθεση των επιχειρήσεων και των επαγγελματιών της λογιστικής. Η εφαρμογή του νέου πλαισίου έχει σαν σκοπό να εξαλείψει τους διάφορους λογιστικούς κανόνες που δημιουργούν μια πολυνομία και να αποδώσει ένα σύστημα που θα εξυπηρετεί τη διαφάνεια, την αξιοπιστία και να συγκρίνει με ασφάλεια τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και τα στοιχεία που έχουν υποχρέωση να δημοσιοποιούν οι επιχειρήσεις, ομαλοποιώντας την λειτουργία της αγοράς.

(Μπουλέρος, 2018).

## 2.2 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Ο νόμος 4308/2014 ψηφίστηκε στις 20/11/2014 από την Ελληνική βουλή και δημοσιεύτηκε από την εφημερίδα της κυβέρνησής στις 24/11/2014. Ο νόμος προβλέπει ότι τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα θα τεθούν σε ισχύ από τις 1/1/2015 .

Με την χρήση των ΕΛΠ δημιουργείται το πλαίσιο όπου καταργεί τον ΚΦΑΣ τον προηγούμενο σχετικό νόμο τον ΚΒΣ και το ΕΓΛΣ, ενώ παράλληλα βελτιώνει, εκμοντερνίζει και συμπληρώνει τους ήδη υπάρχοντες λογιστικούς κανόνες της χώρας και παράλληλα εισάγει σημαντικές αλλαγές στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων των οικονομικών οντοτήτων. Αυτό σημαίνει ότι πολύ μικρές οντότητές έχουν την δυνατότητα να μην συντάσσουν ισολογισμό και κατά συνέπεια διπλογραφικά βιβλία. Βέβαια αυτή η υποχρέωση θα εξεταστεί από άλλη νομοθεσία. Μοναδική προϋπόθεση για να τηρούν διπλογραφικά βιβλία είναι ο κύκλος εργασιών μεγαλύτερος από 1.500.000 ευρώ. Συνεταιρισμοί αποτελούν εξαίρεση από την υποχρέωση τήρησης διπλογραφικών βιβλίων. (Σγουρινάκης, κ.α., 2016).

Συγκεκριμένα, ο Ν.4308/2014 εμπεριέχει τους κώδικες τήρησης λογιστικών αρχείων και στοιχείων, άρθρα 3-15 που καλύπτονταν από τον ΚΦΑΣ και τον ΚΒΣ και ένα πλαίσιο για την σύνταξη και την προσκόμιση οικονομικών καταστάσεων, άρθρα 16-36 τα όποια καλύπτονταν από το ΕΓΛΣ και τα διατάγματα Κ.Ν. 2190/1920. (Σγουρινάκης, κ.α., 2016).

Το νομοθετικό πλαίσιο των ΕΛΠ απαρτίζεται από 8 κεφάλαια και 44 άρθρα, ενώ εμπεριέχει επίσης τέσσερα παραρτήματα:

Ορισμοί

•Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Σχέδιο λογαριασμών

Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Και διαχωρίζεται στις εξής βασικές ενότητες:

Κεφάλαιο 1: Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων ( άρθρα 1 και 2).

Κεφάλαιο 2: Λογιστικά αρχεία (άρθρα 3 έως 7).

Κεφάλαιο 3: Παραστατικά πωλήσεων (άρθρα 8 έως 15).

Κεφάλαιο 4: Αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων (άρθρα 16 και 17).

Κεφάλαιο 5: Κανόνες επιμέτρησης (άρθρα 18 έως 28).

Κεφάλαιο 6: Προσάρτημα και απαλλαγές (άρθρα 29 και 30).

Κεφάλαιο 7: Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (άρθρα 31 έως 36).

Κεφάλαιο 8: Πρώτη εφαρμογή και μεταβατικές διατάξεις (άρθρα 37 έως 44).

### 2.2.1 Αρχές που ισχύουν και πρέπει να εφαρμόζονται με τα ΕΛΠ:

- Αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων
  - Οι συναλλαγές και τα γεγονότα δεν αναγνωρίζονται όταν εισπράττονται αλλά όταν πραγματοποιούνται. Αυτό σημαίνει ότι καταχωρούνται στα βιβλία και στις οικονομικές καταστάσεις των χρήσεων των οποίων πραγματοποιήθηκαν. (Παπαδέας, Συκιανάκης, 2016).
- Αρχή του δικαιολογητικού
  - Για οποιαδήποτε πράξη μιας επιχείρησης είτε είναι έσοδα είτε είναι έξοδα θα πρέπει να κάποιο παραστατικό που να την αποδεικνύει. (Νιφορόπουλος, 2016).
- Αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας
  - Σύμφωνα με αυτήν την αρχή, η επιχείρηση θα συνεχίσει την δραστηριότητα της για 12 μήνες ή περισσότερο και δεν θα διακόψει την λειτουργία της. (Καραγιώργος, 2018).
- Αρχή της συσχέτισης εσόδων – εξόδων
  - Τα έξοδα θα πρέπει να αναγνωρίζονται το ίδιο χρονικό διάστημα που πραγματοποιήθηκαν και τα έσοδα. (Καραγιώργος, 2018).
- Αρχή της αντικειμενικότητας
  - Οποιαδήποτε πληροφορία δίνει μία επιχείρηση μέσα από τις οικονομικές καταστάσεις της θα πρέπει να δίνει την αληθινή εικόνα για την κατάσταση της. (Καραγιώργος, 2018).
- Αρχή της αναγνώρισης των εσόδων
  - Τα έσοδα μιας εταιρίας αναγνωρίζονται κατά την παράδοση των προϊόντων ή των υπηρεσιών. (Καραγιώργος, 2018).

### 2.2.2 Ισοδύναμοι χρησιμοποιούμενοι ορισμοί στα ΕΛΠ σε σχέση με ΚΒΣ.

Στα ΕΛΠ και στο ΚΒΣ ή ΚΦΑΣ υπάρχουν κάποιες έννοιες οι οποίες στην ουσία παρουσιάζουν με παρόμοιο τρόπο το ίδιο περιεχόμενο. Παρακάτω βλέπουμε στην αριστερή στήλη αναγράφεται μια έννοια σύμφωνα με τα ΕΛΠ και δίπλα γενικά στην αγορά ή επί ΚΒΣ.

ΕΛΠ	ΚΒΣ
Οντότητα που έχει επιχειρηματική δραστηριότητα	Επιτηδευματίας, επιχείρηση
Λογιστικά αρχεία	Βιβλία, λογιστικές-χρηματοοικονομικές καταστάσεις
Απλογραφικά βιβλία	Βιβλία εσόδων-εξόδων, τα βιβλία Β' κατηγορίας
Διπλογραφικά βιβλία τα τηρούμενα βιβλία με πλήρη λογιστικό τρόπο και με διπλογραφικό σύστημα	Τα βιβλία Γ' κατηγορίας
Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός	Ημερολόγιο
Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού	Αναλυτικό καθολικό
Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού	Ισοζύγιο λογαριασμών
Αρχείο ενσώματων και άυλων περιουσιακών στοιχείων	Μητρώο Παγίων
Αρχεία αποθεμάτων ιδιόκτητων ή τρίτων	Βιβλίο απογραφής
Ενημέρωση των λογιστικών αρχείων	Ενημέρωση βιβλίων
Ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	Το τέλος της χρήσης , δηλαδή 31/12 ή 30/6 ή ημερομηνία τέλους χρήσης σε θυγατρική αλλοδαπής (άρθρο 8 ΚΦΕ)
Τέλος περιόδου αναφοράς	Ημερομηνία του ισολογισμού
Επιμέτρηση	Αποτίμηση

**Πίνακας 3.** Ορισμός εννοιών στα ΕΛΠ και στο ΚΒΣ

(πηγή: Νιφορόπουλος, 2016)

### 2.2.3 Οι αλλαγές που εισαγάγουν τα ΕΛΠ.

Συνοπτικά οι αλλαγές που προξενεί ο νέος νόμος είναι οι εξής :

1. Εγκρίθηκαν πολλές απλοποιήσεις και απαλλαγές ανάλογα με το μέγεθος των οντοτήτων.
2. Το λογιστικό σύστημα της κάθε εταιρείας κρίνεται απαραίτητο για την παρακολούθηση της φορολογικής βάσης των εσόδων και των εξόδων, του ενεργητικού, του παθητικού και τα συστατικά των ιδίων κεφαλαίων.
3. Ο νόμος περιλαμβάνει ένα νέο λογιστικό σχέδιο.
4. Ο νόμος περιλαμβάνει ενδεικτικά οικονομικές καταστάσεις. Η δήλωση της διανομής των κερδών καταργείται και για τις μεγάλες και μεσαίες επιχειρήσεις που έχουν αντικατασταθεί από την Κατάσταση Μεταβολών των Κεφαλαίων. Οι μεγάλες επιχειρήσεις απαιτείται να προετοιμάζουν μια Κατάσταση Ταμειακών Ροών.
5. Η αρχή της σημαντικότητας εισάγεται σε σχέση με τις συνέπειες της μη συμμόρφωσης με τις διατάξεις των ΕΛΠ.
6. Ορίζεται ότι οι επιχειρήσεις μπορούν να αναζητήσουν πληροφορίες και οδηγίες για το πώς θα εφαρμόσουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (στο βαθμό που αυτά είναι συμβατό με το νόμο αυτό).
7. Οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων υποβάλλονται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη ζωή (και όχι με βάση φορολογικούς συντελεστές).
8. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή και η υπεραξία δεν αποσβένονται. Ωστόσο, υπόκεινται σε ετήσια απομείωση.
9. Οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους αποτιμώνται είτε με τη χρήση αναλογιστικών τεχνικών ή με βάση τη νομοθεσία.
10. Υπάρχει μια επιλογή για την εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας.
11. Τα ακίνητα αποτιμώνται ή στο ιστορικό κόστος (μείον αποσβέσεις) ή στην εύλογη αξία (μείον αποσβέσεις), αποτίμηση η οποία πρέπει να καθορίζεται από έναν επαγγελματία εκτιμητή.

12. Τα έξοδα εγκατάστασης για το έτος περιλαμβάνουν ,μεταξύ άλλων, δαπάνες εγκατάστασης και φόρο εισοδήματος.
13. Νέα χρονικά πλαίσια εισήχθησαν σε σχέση με την τιμολόγηση των προϊόντων που πωλούνται και τις υπηρεσίες που παρέχονται.  
(Νιφορόπουλος, 2016)

#### **2.2.4 Βασικές αλλαγές στους λογαριασμούς του ενεργητικού με τα νέα ΕΛΠ**

1. Δημιουργήθηκαν κάποιοι λογαριασμοί για τα επενδυτικά ακίνητα (κτήρια και γη). Τα ακίνητα εκτός εκμετάλλευσης του Ε.Γ.Λ.Σ. από την λογιστική σκοπιά θεωρούνται επενδυτικά.
2. Διαχωρίζεται η αξία γης από την αξία υπερκείμενων μεταλλευμάτων, δασών, φυτειών τα οποία απαρτίζουν διακριτά περιουσιακά στοιχεία.
3. Τα πάγια που κατέχονται με leasing παρακολουθούνται σε υπολογαριασμούς είτε μέσω των υποσυστημάτων είτε μέσω του λογιστικού σχεδίου.
4. Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στα πάγια μεταφέρονται στο λογαριασμό 17 Βιολογικά πάγια» από τον λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ., 14 Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός και 10 Εδαφικές εκτάσεις .
5. Λογαριασμοί άυλων παγίων του Ε.Γ.Λ.Σ. όπως Έξοδα έρευνας και Τόκοι κατασκευαστικής περιόδου, Συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήση παγίων στοιχείων, Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης, καταργούνται και σύμφωνα την με λογιστική βάση αντιμετωπίζονται διαφορετικά ή σαν έξοδα.
6. Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία - ζώντα ζώα και φυτά που ανήκουν στο κυκλοφορούν του θα καταχωρούνται στο λογαριασμό 27 «Βιολογικά αποθέματα».
7. Για φορολογικούς σκοπούς αλλά και για την καταμέτρηση των κατεχόμενων χρεωστικών τίτλων (ομόλογα και έντοκα γραμμάτια), παρακολουθείται το ονομαστικό ποσό τα πρόσθετα στοιχεία του κόστους απόκτησης αυτών.



Επίσης υπολογίζεται το ποσό υπό το άρτιο και άμεσα κόστη απόκτησης και τέλος οι δουλευμένοι κατά την απόκτηση τόκοι . Αυτό γίνεται με την μέθοδο αποσβέσιμου κόστους

8. Βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις όπως Επιταγές εισπρακτέες μεταχρονολογημένες, Πελάτες και Γραμμάτια εισπρακτέα θα καταχωρούνται στον λογαριασμό Εμπορικές απαιτήσεις.  
(Νιφορόπουλος, 2016).

#### **2.2.5 Αλλαγές των Λογαριασμούς καθαρής θέσης και των υποχρεώσεων**

1. Διακόπτεται η χρήση μερικών λογαριασμών που ανήκουν στα αποθεματικά του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού σχεδίου, καθώς δεν προβλέπεται από τη τρέχουσα νομοθεσία ο σχηματισμός τους. (Σταματόπουλος, κ.α., 2015).
2. Οι πάγιες επενδύσεις που λαμβάνουν επιχορηγήσεις αντιμετωπίζονται με διαφορετικό τρόπο. Από τώρα και στο εξής δηλαδή παύει να αντιμετωπίζεται σαν να ανήκει στη καθαρή θέση αλλά ως υποχρέωση(έσοδα επόμενων χρήσεων), και αυτή η μεταφορά του παραπάνω εσόδου αντιμετωπίζεται με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζονται οι αποσβέσεις των παγίων που είναι επιχορηγούμενα. (Σταματόπουλος, κ.α., 2015)

Η διάκριση του συνόλου στο κονδύλι της καθαρής θέσης “Αποτελέσματα εις νέο” αναφέρεται παρακάτω:

α) Διαμοιράζεται ως ελεύθερο φόρου το μέρος που υποβλήθηκε σε φορολογία εισοδήματος οπού αφαιρείται και το ποσό που προήλθε από τις μόνιμες διαφορές της φορολογικής και της λογιστικής βάσης.

β) στο μέρος που προκύπτει το αρνητικό ποσό το οποίο είναι αποτέλεσμα των μόνιμων διαφορών της φορολογικής και της λογιστικής βάσης, και

γ) στο μέρος το οπού προκύπτει το ποσό από τις προσωρινές διαφορές της φορολογικής και τις λογιστικής βάσης που εδώ σε αντίθεση με παραπάνω(β)

το ποσό θα μπορούσε να είναι και θετικό.(Μπουλέρος,2016)

3. Ότι αφορολόγητο αποθεματικό υπήρχε για το οποίο δεν είχε καταβληθεί φόρος εισοδήματος κατά την ημερομηνία οπού εφαρμόστηκε ο νόμος πρέπει να παρακολουθείται έως ότου τη φορολογική του διευθέτηση.
4. Στο κονδύλι που ανήκουν οι προβλέψεις «απαξίωσης και αποτίμησης» των περιουσιακών στοιχείων πλέον παρακολουθούνται σε αντίστοιχο λογαριασμό του ενεργητικού απλά με τη χρήση αντίθετου, και όχι στο λογαριασμό 44 οπού ανήκει στο παθητικό και ανήκουν οι προβλέψεις».(Σταματόπουλος,κ.α.,2015)
5. Εισαγωγή λογαριασμού 46 : Αναβαλλόμενος φόρος. Σύμφωνα με το Ν.4308/2014 ο λογισμός του είναι προαιρετικός. Η παρακολούθηση του παραπάνω κονδυλίου του ισολογισμού γίνεται ανεξάρτητα από τι υπόλοιπο παρουσιάζεται στο τέλος ης περιόδου.
6. Το κονδύλι «εμπορικές υποχρεώσεις» σε συνδυασμό με το λογαριασμό 50 οπού ανήκουν οι «Προμηθευτές» περιλαμβάνουν τα ποσά λογαριασμών που ανήκουν στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις και έχουν άμεση σχέση με το κύκλο δραστηριότητας της οντότητας. Κάποιοι από αυτούς τους λογαριασμούς είναι: 51 «γραμμάτια πληρωτέα», 53 «πιστωτές διάφοροι» κτλ. (Μπουλέρος, 2018).

### 2.2.6 Βασικές αλλαγές που εκπίπτονται στους αποτελεσματικούς λογαριασμούς

1. Με το νέο νόμο, ο λογαριασμός 60 «παροχές σε εργαζομένους» παρακολουθείται για κάθε είδους παροχή προς τους εργαζομένους και στα μέλη της διοίκησης μιας οντότητας, κάτι που στο πλαίσιο του ΕΓΛΣ εμφανιζόταν είτε στο λογαριασμό 88 (διανομή κερδών) είτε στο τριτοβάθμιο λογαριασμό 61.01.00 (αμοιβές τρίτων). (Μπουλέρος, 2016)
2. Στον λογαριασμό 88.08 «Φόρος Εισοδήματος» οπού πρόκειται για την αναμορφωμένη ομάδα οκτώ(8) του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου πρέπει να περιλαμβάνεται το συνολικά ο φόρος εισοδήματος δηλαδή και ο τρέχοντας και ο αναβαλλόμενος όπως και κάθε είδους προσαύξηση του φόρου εισοδήματος που προκύπτει από τους φορολογικούς ελέγχους. (Μπουλέρος, 2016).
3. Στον λογαριασμό 68 του Ε.Γ.Λ.Σ παρακολουθούνται οι ζημιές απομείωσης κάθε είδους περιουσιακού στοιχείου .καθώς και κάθε τυχών κέρδος από την αναστροφή τους. Ο παραπάνω λογαριασμός χρησιμοποιείται με σκοπό την εκκαθάριση του. (Καραγιάννης, 2017)
4. Επιπροσθέτως, επέρχεται η κατάργηση των αποτελεσματικών λογαριασμών οι οποίοι ίσχυαν στο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Στη περίπτωση που γίνει η επιλογή ένα περιουσιακό στοιχείο να επιμετρηθεί στην εύλογη αξία τότε οι διαφορές που θα προκύψουν είτε θετικές είτε αρνητικές θα εμφανιστούν στον λογαριασμό 67.30 «Κέρδη/Ζημιές εύλογης αξίας».

5. Με τη διάθεση των χρηματοοικονομικών στοιχείων προκύπτουν διάφορες ζημιές και κέρδη, εφόσον αυτά τα στοιχεία ανήκουν στο κυκλοφορούν η στο μη κυκλοφορούν ενεργητικό πρέπει πλέον η παρακολούθησή τους να γίνεται στους λογαριασμούς 81.02 «Ζημιές από διάθεση περιουσιακών στοιχείων»

όπως και στον 81.03 «Κέρδη από διάθεση περιουσιακών στοιχείων». Το παραπάνω ήρθε ως συνέπεια της κατάργησης των λογαριασμών 64.12 «Διαφορές(ζημιές) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων» οπού ανήκαν στην ομάδα έξι(6), όπως και του λογαριασμού 76.04 «Διαφορές(κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων» οπού ανήκαν στην ομάδα επτά(7) όπως ίσχυε βάση του Ε.Γ.Λ.Σ. (Σταματόπουλος,κ.α.,2015)

6. Για την παρακολούθηση των προβλέψεων γίνεται η αναμόρφωση του λογαριασμού 83«Προβλέψεις» που με το Ε.Γ.Λ.Σ είχε τίτλο «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» όπου ανήκαν στην ομάδα 8 του λογιστικού σχεδίου. Κάθε πρόβλεψη που αφορά έξοδα όπως για παράδειγμα μία πρόβλεψη για αποζημίωση ενός εργαζομένου παρακολουθούνται σε λογαριασμό της ομάδας 6. (Σταματόπουλος,κ.α.,2015)
7. Με την εφαρμογή των ΕΛΠ γίνεται η χρήση του λογαριασμού 78.10 « Έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων» όπως και του λογαριασμού 78.11 «Αξία καταστραφέντων ακατάλληλων αποθεμάτων» εφόσον γίνεται και η χρέωση του σχετικού λογαριασμού εξόδου. .
8. Επέρχεται η κατάργηση της σύνταξης της σχετικής καταστάσεως όπως και του λογαριασμού 80 «Γενική Εκμετάλλευση»..
9. Γίνεται η μετονομασία του λογαριασμού 81, ο οποίος ονομαζόταν “έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα” και πλέον με το νέο νόμο έχει ονομασία “Λοιπά μη συνήθη κέρδη και ζημιές”. Αυτό συνέβη για το λόγο ότι ο χαρακτηρισμός ως έκτακτα και ανόργανα στοιχεία των εσόδων/εξόδων όπως και των κερδών/ζημιών δεν έχει εφαρμογή στο πλαίσιο των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων κάτι που συνέβαινε στο πλαίσιο του Ε.Γ.Λ.Σ (Αληφάντης,2019)
10. Σύμφωνα με τα πλαίσια των ΕΛΠ επέρχεται η κατάργηση του λογαριασμού 82 του Ε.Γ.Λ.Σ «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων» καθώς πλέον τα σχετικά ποσά αντιμετωπίζονται με προσθήκη γνωστοποίησης στο προσάρτημα

εφόσον πρόκειται για στοιχεία που προκύπτουν από τα αποτελέσματα περιόδου αλλιώς εμφανίζεται ως διόρθωση λαθών βάση του άρθρου 28 του νόμου. (Αληφάντης,2019)

11. Εφαρμόζεται η κατάργηση του λογαριασμού 84 «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων», καθώς γίνεται η ενσωμάτωση των σχετικών ποσών σε κάθε ποσό πρόβλεψης που λειτουργεί μειωτικά.
12. Παύση χρησιμοποίησης του λογαριασμού 88 «Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος» για το λόγο έλλειψης αντικείμενου στο πλαίσιο των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.
13. Παύει να είναι αναγκαία η χρήση του λογαριασμού 86 «Αποτελέσματα χρήσεως» (συλλογιστικός προσδιορισμός αποτελεσμάτων).
14. Σε περίπτωση που μία οντότητα επιλέξει τη συλλογιστική παρακολούθηση της ανάλωσης των αποθεμάτων της μπορεί να χρησιμοποιήσει τον λογαριασμό 87 «Κόστος πωληθέντων – αναλώσεις αποθεμάτων» ο οποίος εισάχθηκε με τον νέο νόμο. Ο παραπάνω λογαριασμός μπορεί να κινηθεί με τη πίστωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 2.(Σταματόπουλος,κ.α.,2015)
15. Γίνεται η μετατροπή της ονομασίας του λογαριασμού 88 από «Αποτελέσματα προς διάθεση» σε «Προσδιορισμό αποτελεσμάτων». Στο λογαριασμό αυτό υπολογίζεται το αποτέλεσμα της περιόδου μέσω της μεταφοράς του συνόλου των αποτελεσματικών λογαριασμών.
16. Η παρακολούθηση του φόρου εισοδήματος (τρέχων και αναβαλλόμενου) γίνεται στην ομάδα οκτώ (8) ως έξοδο που είναι μέρος του λογαριασμού 88 «Προσδιορισμός αποτελεσμάτων».

17. Γίνεται προαιρετική η χρήση του λογαριασμού 89 αυτός ο λογαριασμός αφορά τον ισολογισμό ανοίγματος και κλεισίματος περιόδου.( Σταματόπουλος,κ.α.,2015)

Με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, οι κωδικοί του λογιστικού σχεδίου που χρησιμοποιούνται από μία οικονομική οντότητα (επιχείρηση), μπορούν να οριοθετηθούν ελεύθερα από την ίδια την οικονομική οντότητα και για τον λόγο υπάρχει η δυνατότητα χρησιμοποίησης οποιουδήποτε κωδικού η συστήματος αρίθμησης. Η περαιτέρω ανάπτυξη και ανάλυση των λογαριασμών του λογιστικού σχεδίου για την κάλυψη αναλυτικότερων πληροφοριών προκειμένου να καλύψουν τις ανάγκες της επιχείρησης, είναι ευθύνη της διοίκησης της η οποία λαμβάνει υπ' όψιν την κάλυψη ιδιαίτερων αναγκών και απαιτήσεων και τις ιδιαιτερότητες του κάθε κλάδου που ανήκει η επιχείρηση. (Μπουλέρος, 2018).

*«Το σχέδιο λογαριασμών του παραρτήματος Γ του Ν. 4308/2014 είναι υποχρεωτικό μόνο σε ότι αφορά»:*

- Την ονομασία και κωδικοποίηση των ομάδων και λογαριασμών
- Τον βαθμό οπου αναλύονται και συγκεντρώνονται οι λογαριασμοί με την αντίστοιχη ανάλυση και ταξινόμηση στους πρωτοβάθμιους τους δευτεροβάθμιους και τους τριτοβάθμιους καθώς και το περιεχόμενό τους, σύμφωνα με το καθορισμό των διατάξεων του νόμου 4308/2014
- Σύμφωνα με τα διεθνή στάνταρτ δεν είναι υποχρεωτική η χρήση κωδικών που προτείνονται από το σχέδιο των λογαριασμών (Νιφορόπουλος, 2016).

Τα περιουσιακά στοιχεία του Ενεργητικού απεικονίζονται από τις ομάδες 1 έως 3.

Την απεικόνιση της καθαρής θέσης και των υποχρεώσεων του Παθητικού μιας οικονομικής οντότητας μας τη δείχνουν οι ομάδες 4,5..

Στις ομάδες 6 και 7 απεικονίζονται οι λογαριασμοί των αποτελεσμάτων χρήσης. Στην ομάδα 6 περιλαμβάνονται έξοδα όπως: λειτουργικά έξοδα, έξοδα οντότητας, έκτακτα και ανόργανα έξοδα και ζημιές. Στην ομάδα 7 περιλαμβάνονται τα έσοδα

Στην τελευταία ομάδα, την ομάδα 8 απεικονίζεται όποιος λογαριασμός αφορά έξοδα σε ιδιοπαραγωγή. Επίσης απεικονίζει τους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των υποκαταστημάτων όπως και τα αποτελέσματα της χρήσης. (Μπουλέρος, 2018)

**Πίνακας 4.** Σχέδιο λογαριασμών των ΕΛΠ (και προηγούμενη διάρθρωση σχεδίου λογαριασμών)

<i>Συνοπτική παρουσίαση σχεδίου λογαριασμών (Παράρτημα Γ' του Ν. 4308/2014)</i>	<i>Διάγραμμα διαρθρώσεως του σχεδίου λογαριασμών (§ 1.205 Π.Δ. 1123/1980)</i>
<i>Ομάδα 1: Ενσώματα και άυλα μη κυκλοφορούντα (πάγια) περιουσιακά στοιχεία</i>	<i>Ομάδα 1: Πάγιο Ενεργητικό</i>
<i>Ομάδα 2: Αποθέματα</i>	<i>Ομάδα 2: Αποθέματα</i>
<i>Ομάδα 3: Χρηματοοικονομικά και λοιπά περιουσιακά στοιχεία</i>	<i>Ομάδα 3: Απαιτήσεις και διαθέσιμα</i>
<i>Ομάδα 4: Καθαρή θέση</i>	<i>Ομάδα 4: Καθαρή θέση Προβλέψεις Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις</i>
<i>Ομάδα 5: Υποχρεώσεις</i>	<i>Ομάδα 5: Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις</i>
<i>Ομάδα 6: Έξοδα και ζημιές</i>	<i>Ομάδα 6: Οργανικά Έξοδα κατ' είδος</i>
<i>Ομάδα 7: Έσοδα και κέρδη</i>	<i>Ομάδα 7: Οργανικά Έσοδα κατ' είδος</i>
<i>Ομάδα 8: Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου.</i>	<i>Ομάδα 8: Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων</i>
	<i>Ομάδα 9: Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως (Λογαριασμοί κατά Προορισμό)</i>
	<i>Ομάδα 10: Λογαριασμοί Τάξεως</i>

(πηγή: Νιφορόπουλος, 2016)

### 2.3 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

Ένα από τα κύρια πλεονεκτήματα ενός ενιαίου συνόλου παγκόσμιων λογιστικών προτύπων είναι ότι επιτρέπει στο παγκόσμιο χρηματοοικονομικό σύστημα και τις κεφαλαιαγορές να αξιολογήσουν και να συγκρίνουν την οικονομική εικόνα ανάμεσα στις επιχειρήσεις με ασφάλεια και πιο αποτελεσματικό τρόπο. Αυτό θα δώσει στις επιχειρήσεις αυξημένη πρόσβαση σε διαθέσιμες παγκόσμιες επενδύσεις και κεφάλαια με αποτέλεσμα να μειώσει το κόστος τους. Έτσι, το αίτημα για παγκόσμια πρότυπα προέρχεται τόσο από ρυθμιστικά όργανα όσο και από τους συντάκτες οικονομικών καταστάσεων. Ήδη από το 1989, ο Διεθνής Οργανισμός Επιτροπών



Κεφαλαιαγοράς (IOSCO<sup>8</sup>), πρωταρχικό φόρουμ για συνεργασία μεταξύ των ρυθμιστικών αρχών των κινητών αξιών, συνέταξε ένα έγγραφο το οποίο σημείωνε ότι οι διασυνοριακές προσφορές ασφάλειας θα διευκολυνόταν από την ανάπτυξη διεθνώς αποδεκτών προτύπων. (International GAAP, 2016).

Παρά τα προσδοκώμενα οφέλη, μόνο από το 2000 έχουν καταβληθεί σοβαρές προσπάθειες προς την κατεύθυνση αυτών των παγκόσμιων προτύπων. Αυτό προέκυψε σε μεγάλο βαθμό ως αποτέλεσμα της ανακοίνωσης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής τον Ιούνιο του 2000 ότι θα πρέπει να υποβληθεί έκθεση όπου θα αναφέρονται προτάσεις για όλες τις εταιρίες της Ευρωπαϊκής ένωσης οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο. Η έκθεση αυτή έπρεπε να δομηθεί βάση των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και είχε διορία μέχρι τον Ιούνιο του 2005 . Η απαίτηση αυτή της ευρωπαϊκής χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, εφαρμόστηκε και παρακολούθησαν μετά άλλες χώρες αυτή την πρωτοβουλία της Ευρώπης. Το Ίδρυμα IFRS<sup>9</sup> αναφέρει ότι 116 δικαιοδοσίες απαιτούν διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς (ΔΠΧΠ). (International GAAP, 2016).

### **2.3.1 Ίδρυμα Επιτροπής ΔΛΠ**

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων – ΣΔΛΠ πρόκειται για ένα σώμα το οποίο είναι ανεξάρτητο και ιδιωτικός χρηματοδοτούμενο με έδρα το Λονδίνο το οποίο έχει σκοπό την εκπόνηση και την έκδοση λογιστικών προτύπων. Η χρηματοδότηση του προέρχεται κατά κύριο λόγο από χορηγίες μεγάλων πολυεθνικών εταιρειών και κεντρικών τραπεζών. ( International GAAP, 2016)

*Το ΣΔΛΠ αναλαμβάνει τη διαδοχή του οργανισμού της Επιτροπής Διεθνών Λογιστικών Προτύπων-ΕΔΛΠ η ίδρυση του οποίου ήταν το 1973 και είχε ως μέλη λογιστικά σώματα πέραν των 95 χωρών. (Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά,2019).*

---

<sup>8</sup> <https://www.iosco.org/> Διεθνής οργάνωση επιτροπών κεφαλαίων, (πρόσβαση 21.11.2019).

Για το λόγο του τεράστιου φόρτου εργασίας και ευθυνών της ΕΔΛΠ έπρεπε να βρεθεί μία λύση ώστε να υπάρξει καλύτερη ανταπόκριση στα νέα δεδομένα και τις ανάγκες. Αυτή η λύση βρέθηκε το Μάιο του 2001 όπου δημιουργήθηκε το Ίδρυμα της Επιτροπής των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΙΕΔΛΠ) το οποίο αποτελείται από 19 καταπιστευματοδόχους οι οποίοι διορίζουν το ΣΔΛΠ, την Επιτροπή Ερμηνειών Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΕΕΔΧΑ) όπως και το Συμβουλευτικό Συμβούλιο Προτύπων (ΣΣΠ). (Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά,2019).

#### **2.4 Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ)**

Κάθε γεγονός ή συναλλαγή πρέπει να έχει καθορισμένους κάποιους κανονισμούς που αφορούν την επιμέτρηση τη παρουσίαση και τη γνωστοποίηση, αυτούς τους κανονισμούς τους διέπουν τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ. (Φίλος Γιάννης Λ., Αποστόλου Απόστολος,2010)

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων(ΣΔΛΠ) είχε φροντίσει να δημιουργήσει ένα πλαίσιο σύμφωνα με το οποίο πρέπει να γίνεται η παρουσίαση και η ετοιμασία των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων. Το προαναφερθέν πλαίσιο θα πρέπει:

- Να αναφέρει όλες τις αρχές και τις πληροφορίες οι οποίες είναι απαραίτητες για την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γενικού σκοπού.
- Να επιδιώκει με διάφορους τρόπους να διευκολύνει την εκπόνηση των ΔΛΠ/ΔΠΧΑ.
- Οφείλει να παρέχει τη βασικές οδηγίες για την εξάσκηση της υποκειμενικής κρίσης και κατά κύριο λόγο για την επίλυση κάθε είδους λογιστικού θέματος.

Επιπλέον πρέπει να σημειωθεί ότι τα ΔΛΠ/ΔΠΧΑ δεν επικεντρώνονται σε θέματα με μεγάλη πολυπλοκότητα αλλά παρά μόνο σε άκρως απαραίτητα και βασικά θέματα και ο σκοπός αυτού είναι να υπάρχει πιο βαθιά εφαρμοστικότητα σε όλες τις χώρες.(Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά, 2019).

#### **2.4.1 Η εφαρμογή των ΕΛΠ στην Λογιστική και φορολογική βάση έχει υποστεί αλλαγές λόγω της εφαρμογής των ΔΠΧΑ στην Ελλάδα.**

*Οι σημαντικότερες διαφορές και επιπτώσεις από την εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς στην Ελλάδα όσον αφορά την φορολογία, εντοπίζονται:*

1. **Αναβαλλόμενη Φορολογία:** Είναι υποχρεωτική η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας βάση του Διεθνώς Λογιστικού Προτύπου 12.(Βρέτζου, Δημητράς,2015)
2. **Αναγνώριση περιουσιακών στοιχείων:** Για να γίνει νόμιμα μια αναγνώριση στοιχείου ενεργητικού βάση του ΔΛΠ16, είναι αναγκαίο να αναμένονται πιθανά μελλοντικά οφέλη οικονομικής φύσεως από τη χρησιμοποίηση του του όπως και να μπορεί να γίνει η επιμέτρηση του με πλήρη αξιοπιστία. (Χρήστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά,2009)
3. **Απομείωση περιουσιακών στοιχείων:** Στο τέλος κάθε περιόδου κάθε οντότητα είναι υποχρεωμένη να εκτιμά κατά πόσο υπάρχει ένδειξη για απομείωση ενός στοιχείου του ενεργητικού της. Σε περίπτωση τέτοιας ένδειξης η οντότητα υφίσταται να ακολουθήσει τη πρόνοια του ΔΛΠ36 και να υπολογίσει το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου. Ο σκοπός αυτού είναι η διασφάλιση ότι τα στοιχεία ενεργητικού μια οντότητας θα λογιστικοποιούνται σε αξία που δεν θα υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό τους.(Βρέτζου,Δημητράς,2015).

*Την λογιστική παρακολούθηση βάση των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.), υποχρεούνται να εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο και όσες έχουν θυγατρικές ή υποκαταστήματα σε χώρες του εξωτερικού». (Βρέτζου, Δημητράς, 2015)*

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΔΛΠ 12: ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

---

### 3.1 Εισαγωγή

Η φορολογική πολιτική της εκάστοτε κεντρικής κυβέρνησης επιδρά στην οικονομική ανάπτυξη του κράτους. Οι αποφάσεις έχουν επίδραση σε επιχειρήσεις, εργαζομένους και πολιτικούς. Από την επίδραση των φόρων στην αναπτυξιακή διαδικασία, εκτιμάται ότι:

Επικρατεί η άποψη ότι η φορολόγηση των κατοικιών και γενικά ο φόρος σε ακίνητες περιουσίες έχουν ευνοϊκή συνεισφορά στην ανάπτυξη μίας οικονομίας. Αυτό βέβαια δεν είναι κανόνας. Επικρατεί κατά κύριο λόγο επειδή οι περισσότερες χώρες του ΟΟΣΑ και της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν επιβάλει ρυθμίσεις που λειτουργούν ευνοϊκά στην ιδιοκατοίκηση και αυτό είναι ένα γεγονός που δημιουργεί αναποτελεσματικότητα για το λόγο ότι τα κεφάλαια επενδύονται στην αγορά κατοικίας, ενώ θα μπορούσαν να επενδυθούν σε παραγωγικές επενδύσεις προκειμένου να αποδώσουν μεγαλύτερο κέρδος αλλά και φορολογία. Υπάρχουν βέβαια και κράτη που η επενδύσεις των κεφαλαίων στην κατοικία και γενικά στην ακίνητη περιουσία αποτελούσε και αποτελεί σημαντική παράμετρος της οικονομικής ανάπτυξης (όπως στην Ελλάδα, την Ισπανία, την Πορτογαλία και την Ιταλία), χώρες όμως που κατέρρευσαν οικονομικά από την οικονομική κρίση του 2007-2008 και η οποία προκλήθηκε από την φούσκα των επενδύσεων στην κατοικία στις ΗΠΑ.(Πανταζόπουλος, Μπακάλης,2018)

Για το λόγο ότι υπάρχει η άποψη ότι ο φόρος περιουσίας ευνοεί περισσότερο σε μία δημοσιονομικά ουδέτερη αύξηση των εσόδων προερχόμενη από το γεγονός ότι συνεισφέρει στη μείωση άλλων φόρων πιο στρεβλωτικών όπως οι εισφορές κοινωνικής ασφάλισης ή ο φόρος εισοδήματος είναι το πιο βασικό κριτήριο που στέκονται όσοι υποστηρίζουν τα προαναφερόμενα της παραπάνω παραγράφου. Επιπροσθέτως είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι μία από τις πιο σημαντικές πηγές εσόδων των χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης είναι οι φόροι που εκπίπτονται στα

περιουσιακά στοιχεία. Βέβαια υπάρχει και ένα γεγονός που έρχεται σε αντίθεση με αυτό που αναφέρθηκε παραπάνω. Αυτό είναι, ότι παρόλο που αυτή η μετακίνηση των πόρων από τις οικοδομές σε κάποιες τυχόν πιο παραγωγικές επενδύσεις μπορούν να έχουν κάποια συνεισφορά στην οικονομία από την άλλη δημιουργούν προβλήματα στην όποια κινητικότητα των εργαζόμενων και φυσικά φέρνουν μία αποθάρρυνση στην ανακατανομή των κατοικιών.(Πανταζόπουλος, Μπακάλης, 2018)

Επιπροσθέτως υπάρχουν και οι φόροι που υποβάλλονται στην κατανάλωση. Το καλό σε αυτούς τους φόρους είναι ότι δε δημιουργούν την ανάγκη για αποταμίευση οπότε δημιουργούν πιο ευνοϊκές συνθήκες για τη μεγέθυνση της οικονομίας. Ο πιο χαρακτηριστικός φόρος στην κατανάλωση είναι ο λεγόμενος Φόρος Προστιθέμενης Αξίας(Φ.Π.Α). Ο συγκεκριμένος φόρος δημιουργεί πολύ ευνοϊκές συνθήκες για τις εξαγωγικές εταιρίες για τον απλούστατο λόγο ότι δεν επιβαρύνει τις εξαγωγικές συναλλαγές. Υπάρχουν όμως και φόροι στη κατανάλωση που δημιουργούν προβλήματα στην ανταγωνιστικότητα όπως για παράδειγμα ο ειδικό φόρος κατανάλωσης καυσίμων.(Πανταζόπουλος,Μπακάλης,2018)

Στη συνέχεια υπάρχει και ο φόρος που επιβαρύνει το εισόδημα το φυσικών προσώπων. Οι συγκεκριμένοι φόροι δημιουργούν μια αλυσίδα προβλημάτων οι οποίοι οδηγούν στην μείωση της επιχειρηματικότητας και σε πολλές χώρες στις οποίες υπάρχει φορολόγηση στις αποταμιευτικές επενδύσεις δημιουργεί ακόμα μεγαλύτερα προβλήματα στις επενδύσεις. Την μεγαλύτερη όμως αρνητική επιρροή στην οικονομία μιας χώρας την έχει ο φόρος των εταιρικών κερδών. Αυτός ο φόρος οδηγεί σε άσχημα αποτελέσματα όπως για παράδειγμα πολλές ξένες επενδύσεις οι οποίες θα μπορούσαν να συνεισφέρουν στην οικονομική ανάπτυξη να επιλέγουν άλλες γειτονικές χώρες οι οποίες είτε λόγω καλύτερης οικονομικής κατάστασης είτε θέλοντας να “χτυπήσουν” τον ανταγωνισμό επιλέγουν μία πολιτική χαμηλής φορολόγησης στα εταιρικά κέρδη ώστε να επωφεληθούν από τα έσοδα που μπορεί να προσφέρει μία ξένη επένδυση.(Thomas Piketty, 2014)

### 3.2 Διεθνές λογιστικό πρότυπο 12. - Φόροι εισοδήματος

Η λογιστική απεικόνιση που αφορά την φορολογία των επιχειρήσεων και απεικονίζεται στις οικονομικές καταστάσεις διαφέρει από τα άλλα επιχειρηματικά έξοδα και τα οποία δικαιολογούν διαφορετική μεταχείριση. Η φορολογία των επιχειρήσεων (όπως και η φορολογία των φυσικών προσώπων) δεν πραγματοποιείται για κάποιο αντάλλαγμα κάποιο προϊόν ή μια υπηρεσία. Αντίθετα οι φόροι δίνουν την δυνατότητα στην Κυβέρνηση να εισπράξει έσοδα προκειμένου να καλύψει τις δαπάνες της κεντρικής κυβέρνησης, τις κοινωνικές υποχρεώσεις και να πραγματοποιήσει έργα υποδομής. Η επιχείρηση από την μία καλείται να πληρώσει τους φόρους χωρίς αντάλλαγμα (αν και μακροπρόθεσμα χρησιμοποιεί και ωφελείται και εκείνη από τα έργα υποδομής και από την εν γένει σωστή λειτουργία του Κράτους, από την άλλη σε ορισμένες περιπτώσεις δεν έχει πληρωθεί για ορισμένες πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών που έχει πραγματοποιήσει. (Ernst & Young, 2016).

Οι πολυεθνικές εταιρείες ή η εταιρείες που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήρια όπως αναφέρθηκε πιο πάνω υποχρεούνται να ακολουθούν τα Δ.Π.Χ.Α.

Το πρότυπο αυτό εφαρμόζει τη λεγόμενη «μέθοδο συνολικής λογιστικής κατάστασης» με σκοπό τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος η οποία αναγνωρίζει κάθε τρέχουσα φορολογική συνέπεια που προέρχεται από διάφορες συναλλαγές και γεγονότα όπως και κάθε μελλοντική φορολογική συνέπεια από κάποιο τυχόν διακανονισμό της λογιστικής αξίας ή μελλοντικής ανάκτησης περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων μίας οικονομικής οντότητας. Αυτές οι διαφορές μεταξύ της φορολογικής βάσης και της λογιστικής αξίας με ελάχιστες εξαιρέσεις αναγνωρίζονται σε **αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις** οι οποίες υπόκεινται και σε έλεγχο «πιθανών κερδών» και σε **αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις**. (Βρέτζου, Δημητράς, 2015)

### 3.2.1 Σκοπός του ΔΛΠ 12

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 έχει ως σκοπό τη διατύπωση του πρότυπου λογιστικού χειρισμού για τους φόρους εισοδήματος. Κύριο και βασικό μέλημα στον λογιστικό χειρισμό είναι να λογιστικοποιηθούν αποτελεσματικά οι τρέχουσες και οι μελλοντικές φορολογικές επιπτώσεις:

- Της ανάκτησης λογιστικών αξιών η οποία γίνεται μελλοντικά(διακανονισμός), αξίες οι οποίες ανήκουν στα στοιχεία του ενεργητικού (υποχρεώσεων) και τα οποία αναγνωρίζονται στη Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης της τρέχουσας περιόδου. (Δημητράς & Βρέτζου, 2015)
- Κάθε συναλλαγής και κάθε αλλού γεγονότος που πραγματοποιήθηκε τη τρέχουσα περίοδο και αναγνωρίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.(Δρ. Χρήστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά,2009)

### 3.2.2 Πεδίο Εφαρμογής

Η εφαρμογή του ΔΛΠ12 γίνεται με σκοπό τη λογιστικοποίηση των φόρων εισοδήματος. Στους φόρους εισοδήματος συμπεριλαμβάνονται όλοι οι εγχώριοι και ξένοι φόροι οι οποίοι βασίζονται πάνω στα φορολογητέα κέρδη. Επιπροσθέτως συμπεριλαμβάνονται οι παρακρατούμενοι φόροι το οποίο είναι ένα ποσό πληρωτέο και εκπίπτει από μια θυγατρική, συνδεδεμένη ή κοινοπραξία όταν οι οντότητες αυτές κάνουν διαθέσεις προς την αναφέρουσα οντότητα. Τέλος το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 καλύπτει τόσο τη τρέχουσα όσο και την αναβαλλόμενη φορολογία που έχει βάση στα φορολογητέα κέρδη μίας οντότητας.

Είναι σημαντικό να γίνει αναφορά ότι το Πρότυπο αυτό δεν έχει πλαίσιο ασχολίας στη λογιστική καταχώρησης των Κρατικών επιχορηγήσεων κάτι το οποίο καλύπτει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 20 «Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης» ή για τις φορολογικές πιστώσεις που δημιουργούνται λόγω κάποιας επένδυσης. Παρόλα αυτά, από τέτοιες επιχορηγήσεις ή φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης είναι πιθανό να προκύψουν προσωρινές διαφορές οι οποίες ως γνωστών καλύπτονται από το ΔΛΠ 12. (Καραγιάννης,κ.α.,2017).

### 3.2.3 Σημαντικοί κανονισμοί του Προτύπου

- ❖ Μία οντότητα πρέπει να αναμένει για τον διακανονισμό ή σε άλλη περίπτωση την ανάκτηση της λογιστικής αξίας του περιουσιακού της στοιχείου ή των υποχρεώσεων της σε περίπτωση που πραγματοποιηθεί η αναγνώριση τους. Στη περίπτωση που η αύξηση ή ο διακανονισμός της λογιστικής αξίας έχει μελλοντική επίδραση στις φορολογικές πληρωμές με αποτέλεσμα την αυξομείωση τους. Αυτές οι πληρωμές θα υφίστανται σε περίπτωση που η προαναφερθέν ανάκτηση ή διακανονισμός δεν είχε τις οποιεσδήποτε φορολογικές επιπτώσεις. Σε αυτή τη περίπτωση το ΔΛΠ 12 απαιτεί χωρίς την ύπαρξη αξιολογημένων περιορισμών και εξαιρέσεων, την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή στοιχείου ενεργητικού. (Καραγιάννης, κ.α., 2017)
- ❖ Κάθε μία συναλλαγή/γεγονός που πραγματοποιείται πρέπει να εμφανίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις μαζί με τις φορολογικές επιπτώσεις που προκύπτουν από τα εν λόγω γεγονότα/συναλλαγές. Δηλαδή, στη περίπτωση που τα γεγονότα/συναλλαγές αναγνωρίζονται στο κέρδος, είναι υποχρεωτικό και οι φορολογικές τους επιπτώσεις να αναγνωρίζονται στο κέρδος. (Καραγιάννης, κ.α., 2017)
- ❖ Στη περίπτωση όπου υπάρχει συνένωση επιχειρήσεων η αναγνώριση των φορολογικών απαιτήσεων ή υποχρεώσεων επηρεάζει το ποσό του κέρδους από μία αγορά ευκαιρίας ή το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από την εν λόγω συνένωση. (Νεγκάκης Χ., 2015)

### 3.2.4 Βασικοί ορισμοί

<b>Φορολογική βάση</b>	<b>Το ποσό το οποίο αποδίδεται σε ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση καθαρά για φορολογικούς σκοπούς</b>
<b>Προσωρινές διαφορές</b>	Οι διαφορές της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης στην κατάσταση της οικονομικής θέσης.



<b>Φορολογητέες προσωρινές διαφορές</b>	Είναι οι προσωρινές διαφορές που θα δημιουργήσουν μελλοντικό φορολογητέο ποσό όταν ανακτηθεί/διακανονιστεί η λογιστική τους αξία.
<b>Αφαιρετέες προσωρινές διαφορές</b>	Είναι οι προσωρινές διαφορές από το μελλοντικό φορολογητέο κέρδος θα δημιουργήσουν αφαιρετέα ποσά με το που γίνει ο διακανονισμός ή η ανάκτηση της λογιστικής τους αξίας.
<b>Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις</b>	Είναι τα ποσά του φόρου εισοδήματος τα οποία σε σχέση με τις προσωρινές διαφορές τους είναι πληρωτέα σε μελλοντικές περιόδους.
<b>Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις</b>	Τα ανακτώμενα σε μελλοντικές περιόδους ποσά των φόρων εισοδήματος.

**Πηγή:** Δρ. Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά, 5<sup>η</sup> έκδοση, Τόμος Α', Λευκωσία.

Σε κάθε χώρα εφαρμόζεται διαφορετική νομοθεσία για τους κανόνες και τους συντελεστές προκειμένου να γίνει ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος των επιχειρήσεων, με βάση των οποίων υπολογίζεται ο φόρος εισοδήματος που πρέπει να καταβληθεί. Ως γνωστών οι λογιστικοί κανόνες διέπονται βάση της αρχής του δεδουλευμένου ενώ οι φορολογικοί κανόνες έχουν ταμειακό προσανατολισμό.

### **3.2.5 Αρχή του Δεδουλευμένου**

Σύμφωνα με τη παραπάνω αρχή πρέπει οι επιπτώσεις κάθε συναλλαγής και κάθε γεγονόςτος πρέπει να αναγνωρίζονται και να εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις τη στιγμή που προκύπτει η πράξη και όχι όταν γίνεται ο διακανονισμός της ταμειακά. Γίνεται δηλαδή και η ενσωμάτωση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, που σύμφωνα με την οποία ενώ πραγματοποιείται ο προσδιορισμός του αποτελέσματος της χρήσεως πρέπει να ληφθεί υπόψη κάθε έσοδο και έξοδο που σχετίζεται με την ίδια χρήση. Για να γίνει ο παραπάνω προσδιορισμός, γίνεται η «διακοπή» με λογιστικό τρόπο των συνεχών εισροών-εκροών όπως και αγαθών και υπηρεσιών και αφού γίνει η χρονική τακτοποίηση τους μετά γίνεται ο συσχετισμός των εσόδων και των εξόδων. (Παπαδέας, Συκιανάκης, 2014)

### **3.2.6 Παράδειγμα τιμολόγησης επόμενης χρήσης (αρχή δεδουλευμένου).**

Στην διάρκεια της χρήσης του 2018 εκδόθηκαν από επιχείρηση Δελτία Αποστολής για μεταφορά προϊόντων (λόγω πώλησης) αλλά τιμολογήθηκαν εντός του Ιανουαρίου του 2020.

Σύμφωνα με την εν λόγω αρχή προβλέπεται η καταχώρηση του εσόδου αυτού στην χρήση του 2019, αλλά χωρίς ΦΠΑ. Ο ΦΠΑ αναγνωρίζεται στον μήνα που εκδίδεται το φορολογικό στοιχείο (τιμολόγιο π.χ. στις 15/01/2020).

Στην περίπτωση του παραδείγματος πρέπει να διευκρινιστεί ότι ο χρόνος έκδοσης του φορολογικού στοιχείου (τιμολόγιο) δεν συνδέεται με την αρχή του δεδουλευμένου για την καταχώρηση σαν έσοδο της πώλησης. Η επιχείρηση έχει υποχρέωση να καταχωρήσει το έσοδο στη χρήση που αυτό πραγματοποιήθηκε (καταχώρηση πραγματικού περιστατικού) και δεν προϋποθέτει να εκδοθεί το Τιμολόγιο την ίδια στιγμή, αλλά δίνει την δυνατότητα έκδοσης σε μεταγενέστερο χρονικό διάστημα. Αυτό ισχύει και για τις δύο κατηγορίες λογιστικών βιβλίων που τηρούν οι επιχειρήσεις, δηλαδή είτε με το απλογραφικό σύστημα, είτε με το διπλογραφικό σύστημα.

Το έσοδο που πραγματοποιήθηκε στην χρήση του 2019 είναι έσοδο πωλήσεων και αθροίζεται στα έσοδα της λογιστικής χρήσης του 2019, ανεξάρτητα με τον χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου (τιμολόγιο), το οποίο όμως σύμφωνα με την παρούσα νομοθετική διάταξη οφείλει να εκδοθεί το αργότερο μέχρι τις 15 του επόμενου μήνα από την έκδοση του Δελτίου αποστολής.

Στα Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα λόγω του ότι το Δελτίο Αποστολής δεν είναι παραστατικό αξίας και επομένως δεν μπορεί να χρεωθεί ο λογαριασμός ΠΕΛΑΤΕΣ, αλλά γίνεται χρήση των μεταβατικών λογαριασμών.

Στις 13 Δεκεμβρίου του 2019 τελευταία ημερομηνία εγγραφών της χρήσης γίνεται η εγγραφή για αξία πωλήσεων 1.000 € και ΦΠΑ 24% - 240 €

### Χρήση 2019

Λογαριασμός	Ποσό
37.02 Δεδουλευμένα έσοδα περιόδου	1.000
70.01 Πωλήσεις εμπορευμάτων	1.000

Με την έκδοση του τιμολογίου το 2020 γίνεται η εγγραφή

### Χρήση 2020

Λογαριασμός	Ποσό
30 Πελάτες	1.240
37.02 Δεδουλευμένα έσοδα περιόδου	1.000
54.02 Φόρος προστιθέμενης Αξίας	240

Με βάση αυτές τις αρχές και τις διαφορές ανάμεσα στα Λογιστικά πρότυπα εμφανίζονται οι διαφορές μεταξύ των υποχρεώσεων και των περιουσιακών στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων οι οποίες συντάσσονται βάση των λογιστικών κανόνων και αυτών που συντάσσονται βάση των φορολογικών κανόνων. (Βρέντζου, Δημητράς, 2015)

#### 3.2.7 Απαγορεύσεις του Διεθνώς Λογιστικού Προτύπου 12

1. Δεν πρέπει να αναγνωρίζεται αναβαλλόμενος φόρος όταν προκύπτει από την αναγνώριση υπεραξίας.
2. Σε περίπτωση ύπαρξης συναλλαγής που δε πρόκειται για ενοποίηση επιχειρήσεων και κατά τη συναλλαγή δεν μεταβάλλεται το λογιστικό και το

φορολογικό αποτέλεσμα δεν πρέπει να γίνεται η αναγνώριση του προκύπτον από την αρχική αναγνώριση στοιχείου αναβαλλόμενο φόρο.

3. Ο προκύπτον από τις προσωρινές διαφορές αναβαλλόμενος φόρος στη περίπτωση που αυτές οι διαφορές σχετίζονται με τις επενδύσεις σε θυγατρικές εταιρίες. Επιπροσθέτως πρέπει να σημειωθεί ότι υπάρχει μεγάλη πιθανότητα της μη αναστροφής αυτών των διαφορών στη περίπτωση που η μητρική επιχείρηση ελέγχει το χρόνο της αναστροφής.
4. Στη περίπτωση που δεν διανέμονται τα κέρδη και φορολογούνται με μικρότερο συντελεστή ή για κέρδη τα οποία με τη διανομή τους φορολογούνται τότε πρέπει να γίνεται η αναγνώριση του φόρου αυτού ως έξοδο με την έναρξη της διαδικασίας της διανομής των κερδών.

Μία οντότητα η οποία τηρεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και συγκεκριμένα το ΔΛΠ12 έχει την υποχρέωση να αναδεικνύει μέσω μιας αναφοράς στις γνωστοποιήσεις το ύψος των τρεχόντων εσόδων/εξόδων φόρου και όποια προσαρμογή έχουν υποστεί οι τρέχοντες φόροι των προηγούμενων περιόδων. Στην αναβαλλόμενη φορολογία μια οντότητα οφείλει να δείχνει και να περιγράφει τον αναβαλλόμενο φόρο (έσοδο / έξοδο) και να δείχνει πως αυτό το ποσό έχει άμεση σχέση με την αναστροφή και τη δημιουργία των προσωρινών διαφορών. Στη προκειμένη πρέπει να σημειωθεί ότι όταν υπάρχει ωφέλεια από φορολογική ζημιά η οποία δεν είχε αναγνωριστεί οφείλει να γίνει η απαραίτητη διαδικασία ώστε να παραχθεί η κατάλληλη πληροφόρηση για κάποια πιθανή προσωρινή διαφορά ή σε άλλη περίπτωση πιστωτικό φόρο οπού η χρήση τους είναι για την απομείωση του αναβαλλόμενου εξόδου φόρου ή του τρέχοντος εξόδου φόρου. Επιπροσθέτως θα πρέπει να υπάρχει η απαραίτητη πληροφόρηση για τη περίπτωση που το ποσό του φόρου(έσοδο/έξοδο) έχει άμεση σχέση με τις αλλαγές των λογιστικών πολιτικών και τα περιλαμβανόμενα σφάλματα στη ζημιά ή στο κέρδος σύμφωνα με το Διεθνές λογιστικό Πρότυπο 8, επειδή δεν μπορούν να λογιστικοποιηθούν με αναδρομικό τρόπο. (Βρέντζου,Δημητράς,2015).

### 3.3 Αναθεωρήσεις του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12

Το ΔΛΠ 12 Φόροι Εισοδήματος εφαρμόζει μια αποκαλούμενη «μέθοδο συνολικής λογιστικής κατάστασης» για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος που αναγνωρίζει τόσο τις τρέχουσες συνέπειες της φορολογίας των γεγονότων και των συναλλαγών.

**Πίνακας 6.** Ιστορικό του ΔΛΠ 12

Ημερομηνία	Ανάπτυξη	Σχόλια
<b>Απρίλιος 1978</b>	Το σχέδιο έκθεσης E13 <i>Λογαριασμός Φόρων Εισοδήματος</i> δημοσιεύθηκε	
<b>Ιούλιος 1979</b>	ΔΛΠ 12 <i>Λογιστική των Φόρων Εισοδήματος</i> που εκδόθηκαν	
<b>Ιανουάριος 1989</b>	Το σχέδιο έκθεσης E33 <i>Λογαριασμός Φόρων Εισοδήματος</i> δημοσιεύθηκε	
<b>1994</b>	Το ΔΛΠ 12 (1979) επαναδιατυπώθηκε	
<b>Οκτώβριος 1994</b>	Έγγραφο Έκθεσης E49 <i>Φόροι Εισοδήματος</i> που δημοσιεύθηκαν	
<b>Οκτώβριος 1996</b>	ΔΛΠ 12 <i>Φόροι εισοδήματος</i> που εκδίδονται	Ενεργητική για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 1998
<b>Οκτώβριος 2000</b>	Περιορισμένες αναθεωρήσεις του ΔΛΠ 12 (φορολογικές συνέπειες των μερισμάτων)	Ενεργητική για οικονομικές καταστάσεις που καλύπτουν περιόδους που ξεκινούν την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2001
<b>31 Μαρτίου 2009</b>	Έγγραφο Έκθεσης ED / 2009/2 <i>Φόρος Εισοδήματος</i> δημοσιεύθηκε	Προθεσμία υποβολής παρατηρήσεων 31 Ιουλίου 2009 (οι προτάσεις δεν ολοκληρώθηκαν)
<b>10 Σεπτεμβρίου 2010</b>	Σχέδιο έκθεσης ED / 2010/11 <i>Αναβαλλόμενος φόρος: Ανάκτηση των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων (Προτεινόμενες τροποποιήσεις του ΔΛΠ 12)</i> που δημοσιεύθηκε	Προθεσμία υποβολής σχολίων 9 Νοεμβρίου 2010
<b>20</b>	Τροποποίηση από <i>αναβαλλόμενη</i>	Ισχύουσα περίοδος από 1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου

<b>Δεκεμβρίου 2010</b>	φορολογία: Ανάκτηση υποκείμενων στοιχείων ενεργητικού	2012
<b><a href="#">19 Ιανουαρίου 2016</a></b>	Τροποποιήθηκε με την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων για μη πραγματοποιηθείσες ζημιές	Ισχύουσα περίοδος την ή μετά τη 1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 2017.
<b>7 Ιουνίου 2017</b>	<a href="#">Η Διερμηνεία 23</a> Η αβεβαιότητα για το φόρο εισοδήματος θεραπείες που εκδίδονται	Ισχύουσα περίοδος την ή μετά την 1 <sup>η</sup> Ιανουαρίου 2019
<b>12 Δεκεμβρίου 2017</b>	Τροποποιήθηκε από τις <a href="#">Ετήσιες Βελτιώσεις στα Πρότυπα των ΔΠΧΑ 2015-2017 Κύκλος</a>	Ισχύουσα περίοδος την ή μετά την 1η Ιανουαρίου 2019

(πηγή: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias12> - επεξεργασία συγγραφέα).

Κύριος στόχος του Διεθνές Λογιστικού Προτύπου 12 είναι ο καθορισμός της λογιστικής κατάστασης των φόρων εισοδήματος και γι' αυτό είναι σύμφυτο με την αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης, ότι το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση θα ανακτηθεί ή θα διακανονιστεί και ότι αυτή η ανάκτηση ή διακανονισμός μπορεί να προκαλέσει μελλοντικές φορολογικές συνέπειες οι οποίες πρέπει να αναγνωρίζονται ταυτόχρονα με αυτό το στοιχείο ή την υποχρέωση. Επιπλέον είναι υποχρεωτικό για μία οικονομική οντότητα να λογοδοτεί με ίδιο τρόπο για τις φορολογικές συνέπειες γεγονότων και συναλλαγών όπως λογοδοτεί σε κάθε άλλη περίπτωση. (Νεγκάκης Χ., 2015)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. Τρέχουσα και αναβαλλόμενη φορολογία

---

### 4.1 Εισαγωγή

Ο τρέχων και αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος, υπολογίζονται σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους που ισχύουν στην Ελλάδα και τις φορολογικές υποχρεώσεις μίας οντότητας και βάσει των σχετικών στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων. Συγκεκριμένα, ο τρέχων φόρος εισοδήματος αφορά, φόρο επί των φορολογητέων κερδών της Εταιρείας, υπολογίστηκε με βάση τον παρόντα φορολογικό συντελεστή σύμφωνα με τις απαιτήσεις του φορολογικού νόμου.

Ο αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος υπολογίζεται με την μέθοδο της υποχρέωσης, βάσει των ορισμένων συντελεστών φόρου κατά τον χρόνο απόδοσης τους, στις προσωρινές διάφορες μεταξύ της φορολογικής βάσης και της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων κατά την ημερομηνία των οικονομικών καταστάσεων.

Τα αποτελέσματα των προσωρινών φορολογικών διαφορών αναγνωρίζονται είτε ως μελλοντικές (αναβαλλόμενες) φορολογικές υποχρεώσεις, είτε ως αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις. (Σταματόπουλος, κα, 2015)

### 4.2 Τρέχον φόρος εισοδήματος

Αυτός ο φόρος αναγνωρίζεται σε κάθε χρήση επί των φορολογητέων κερδών της χρήσης και των προηγούμενων, σύμφωνα με την φορολογική δήλωση που δημιουργείται και υποβάλλεται από τη διοίκησή σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία για την τρέχουσα χρήση, καθώς και για τυχόν πρόσθετους φόρους (πρόστιμα και προσυζητήσεις) προηγούμενων χρήσεων, όπου θα καταβληθούν στο μέλλον. Εάν δεν έχει καταβληθεί μέχρι και την ημερομηνία αναφοράς, ο φόρος εισοδήματος, αναγνωρίζεται ως βραχυπρόθεσμη υποχρέωση στο παθητικό του ισολογισμού. Εάν το ποσό αυτό έχει καταβληθεί στις φορολογικές αρχές και

υπερτερεί του οφειλόμενου ποσού για τις προηγούμενες ή την τρέχουσα περίοδο, τότε αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο του κυκλοφορούντος ενεργητικού. Συνεπώς κάθε περίοδο, η διοίκηση της εταιρίας κατά την ημερομηνία αναφοράς υπολογίζει την υποχρέωσή της για τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος δηλαδή το ποσό το οποίο αναμένεται να καταβάλει φόρο εισοδήματος για την τρέχουσα χρήση, καθώς και για τις προηγούμενες χρήσεις με βάση τους φορολογικούς συντελεστές της περιόδου. Η υποχρέωση αυτή αναγνωρίζεται ως φόρος έξοδο στην κατάσταση των αποτελεσμάτων της περιόδου. ( Δρίτσας 2019)

### **4.3 Έννοια της Αναβαλλόμενης φορολογίας**

Σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς υπάρχουν συγκεκριμένοι κανόνες και πρακτικές για την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων καθώς για την λογιστική αποτύπωση συναλλαγών και άλλων γεγονότων. Επίσης προκύπτουν κάποιες διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογικών κανόνων διότι η φορολογία από χώρα σε χώρα διαφέρει. Μια επιχείρηση χρησιμοποιεί τα ΔΠΧΑ για τη δημιουργία των οικονομικών καταστάσεων και προκύπτει το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης. Στη συνέχεια δημιουργεί την κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης η οποία μετατρέπει το λογιστικό αποτέλεσμα σε φορολογικό, δηλαδή το αποτέλεσμα από την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων. Αυτό έχει ως συνέπεια την δημιουργία διαφορών μεταξύ φορολογικού και λογιστικού αποτελέσματος, οι οποίες μπορεί να είναι είτε προσωρινές είτε μόνιμες διαφορές.

Ο αναβαλλόμενος φόρος προκύπτει από τις προσωρινές διαφορές, όπου είναι ή απαίτηση ή υποχρέωση και μεσολαβεί μεταξύ του φόρου εισοδήματος που αποτελεί υποχρέωση προς τις φορολογικές αρχές και του φόρου εισοδήματος (δαπάνη). Συμπερασματικά, η αναβαλλόμενη φορολογία μπορεί να είναι είτε χρεωστική είτε πιστωτική. Συγκεκριμένα ονομάζεται, η διαφορά του φόρου εισοδήματος που προκύπτει από την φορολογική δήλωση, με τον φόρο που προκύπτει βάσει των λογιστικών κερδών. (Νεγκάκης 2015)



$$\text{Φόρος} - \text{Έξοδο} = \text{Τρέχον φόρος} + \text{αναβαλλόμενος φόρος}$$

Πρέπει να γίνει επισήμανση για τις οντότητες που τηρούν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ότι η αναγνώριση του αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος δεν πρόκειται για κάποιο είδος υποχρέωσης αλλά δυνατότητας. Πιο συγκεκριμένα οι πολύ μικρές οντότητες( ατομικές, Ο.Ε, Ε.Ε) με κύκλο εργασιών μέχρι 1.500.000€ και έχουν επιλέξει να τηρούν μόνο βιβλία εσόδων εξόδων, δηλαδή να γίνετε κατάρτιση μόνο της ΚΑΧ τότε δε τους δίνεται η δυνατότητα της αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας. (Σταματόπουλος, κα, 2015)

#### **4.4 Αναγνώριση Αναβαλλόμενων Φορολογικών Υποχρεώσεων και Αναβαλλόμενων Φορολογικών Απαιτήσεων**

##### **4.4.1 Αναγνώριση Αναβαλλόμενων Φορολογικών Υποχρεώσεων**

Όλες οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές αναγνωρίζουν μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Εξαιρούνται οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες προκύπτουν, πρώτον από την αναγνώριση ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης σε ένα οικονομικό γεγονός όπου δεν επηρεάζει το φορολογικό και το λογιστικό αποτέλεσμα και επίσης δεν είναι κάποια εξαγορά μίας άλλης εταιρίας και δεύτερον από την αναγνώριση υπεραξίας. Με την αναγνώριση ενός στοιχείου του ενεργητικού επιφέρει οικονομικά οφέλη που θα εισέρθουν στην επιχείρηση σε επόμενες περιόδους. Όταν η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού ξεπεράσει την φορολογική βάση τότε τα οικονομικά οφέλη καλύψει και ξεπεράσει το πόσο που μπορεί να εκπέσει για φορολογικούς σκοπούς. Η διαφορά αυτή είναι μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση δηλαδή μια υποχρέωση για την πληρωμή των φόρων σε επόμενες χρήσεις. Κάποιες φορολογικές διαφορές αναφύονται όταν έσοδα/έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό και στο φορολογικό αποτέλεσμα

αντίστοιχα αλλά σε διαφορετικές περιόδους όπως για παράδειγμα η αναπροσαρμογή της αξίας για λογιστικούς σκοπούς. (Γκίκας 2012)

Αυτό σημαίνει ότι μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση είναι ένας φόρος που εκτιμάται στην τρέχουσα περίοδο αλλά δεν έχει πληρωθεί ακόμη. Αυτό συμβαίνει διότι ο χρόνος καταβολής του φόρου διαφέρουν και ο χρόνος είσπραξης διαφέρουν. Μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση μας δείχνει ότι η εταιρεία θα καταβάλλει σε επόμενη χρήση μεγαλύτερο φόρο εισοδήματος εξαιτίας μιας συναλλαγής κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου. (Essers,2016).

#### **4.4.2 Αναγνώριση Αναβαλλόμενων Φορολογικών Απαιτήσεων**

Φορολογική απαίτηση υπάρχει όταν η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι μικρότερη από την φορολογική του βάση, οπότε είναι πιθανό ότι η επιχείρηση θα έχει φορολογικά κέρδη στο μέλλον ώστε να ωφεληθεί από την φορολογική αυτή έκπτωση. Επομένως αν η φορολογική βάση είναι μεγαλύτερη, τότε αναμένονται μεγαλύτερες φορολογικές εκπτώσεις στο μέλλον και επομένως θα πληρωθεί μικρότερος φόρος. (Grant Thornton 2009).

Μια φορολογική απαίτηση είναι ένα στοιχείο που μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη μείωση του φορολογητέου εισοδήματός του και βρίσκεται στον ισολογισμό μιας εταιρείας. Θα μπορούσε να ήταν μια επιχείρηση όπου έχει φόρους που έχουν πληρωθεί προκαταβολικά ή υπερπληρωμένους φόρους στον ισολογισμό της . Αυτοί οι φόροι τελικά επιστρέφονται στην εταιρία με τη μορφή φορολογικών ελαφρύνσεων (Roychowdhury 2006).

#### 4.5 Λογιστική και Φορολογική Βάση

Όπως είναι ευρέως γνωστό ότι το Διεθνές λογιστικό πρότυπο 12 άρχισε να εφαρμόζεται στο Ελληνικό λογιστικό σύστημα από τη στιγμή της ένταξης του νόμου 4308/2014. Το ευρύ φάσμα του ΔΛΠ 12 καλύπτει και την τρέχουσα και την αναβαλλόμενη φορολογία.

Τρέχουσα πρόκειται για το ποσό του φόρου εισοδήματος που πληρώνεται στις φορολογικές αρχές και αφορά κατά κύριο λόγο ποσά που προέκυψαν λόγω κερδών από εμπορικές δραστηριότητες της τρέχουσας περιόδου. Αναβαλλόμενη φορολογία πρόκειται εν συντομία για μία λογιστική/μη-ταμειακή εγγραφή η οποία πραγματοποιείται κατά τη τρέχουσα περίοδο, και έχει σκοπό τον συσχετισμό των μελλοντικών φορολογικών επιπτώσεων ορισμένων τρεχουσών συναλλαγών/γεγονότων. (Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά,2009)

Πλήρως άμεση σχέση με την αναβαλλόμενη φορολογία έχουν η λογιστική και η φορολογική βάση στοιχείων ενεργητικού ή υποχρεώσεων. Λογιστική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου πρόκειται για την λογιστική αξία με την οποία εμφανίζεται στον ισολογισμό το στοιχείο αυτό. Σύμφωνα με τη νέα νομοθεσία που ισχύει από 1/1/2015 μία οικονομική οντότητα οφείλει να συγκρίνει τη λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων με τη φορολογική τους βάση με σκοπό να βρεθούν οι διαφορές οι οποίες αποτελούν την αναβαλλόμενη φορολογία. ( Νεγκάκης Χ., 2015)

Η φορολογική βάση διαχωρίζεται σε:

- Φορολογική βάση για στοιχεία ενεργητικού όπου εκεί κατανέμονται οι αφαιρετέες προσωρινές διαφορές.
- Φορολογική βάση για υποχρεώσεις όπου εκεί κατανέμονται οι προσωρινές διαφορές. (Χρίστος Βλάχος, Λουκάς Λουκά,2009)

#### **4.5.1 Φορολογική βάση για στοιχεία ενεργητικού**

Πρόκειται για το ποσό το οποίο θα αφαιρεθεί για φορολογικούς σκοπούς από τα φορολογητέα οικονομικά οφέλη, των οποίων θα γίνει η εισροή τους στην επιχείρηση την στιγμή της ανάκτησης της λογιστικής αξίας του στοιχείου αυτού με την τυχών χρήση/πώληση του. Εάν τα εισοδήματα που θα εισρεύσουν δεν είναι φορολογητέα τότε σε αυτή τη περίπτωση η φορολογική βάση του στοιχείου του ενεργητικού ισούται με την αντίστοιχη λογιστική του αξία. (Γκίκας, Παπαδάκη,2012)

Παραδείγματος χάρη όταν ένα μηχάνημα με κόστος αγοράς 2000€ και οι συσσωρευμένες αποσβέσεις οι οποίες έχουν εκπέσει για φορολογικούς σκοπούς 1400€ τότε η φορολογική βάση του στοιχείου είναι 600(2000-1400). Τα έσοδα που παράγονται από τη χρήση του μηχανήματος και τα κέρδη που θα προκύψουν από τυχών πώληση του είναι φορολογητέα, ενώ οι ζημίες από την πώληση του είναι εκπεστές. (Νεγκάκης Χ.,2015)

#### **4.5.2 Φορολογική βάση για υποχρεώσεις**

Πρόκειται για ένα ποσό το οποίο έχει αφαιρεθεί από τα φορολογικά κέρδη σε μελλοντικές περιόδους και αυτό αφαιρείται από τη λογιστική αξία της υποχρέωσης. Στη περίπτωση που έχουμε αναβαλλόμενα εισοδήματα που προεισπράττονται(deferred income) η φορολογική βάση είναι η λογιστική τους αξία μείον οποιοδήποτε ποσό των εισοδημάτων δεν υπόκειται σε φορολόγηση σε μελλοντικές περιόδους.(Γκίκας, Παπαδάκη,2012)

Παραδείγματος χάρη όταν έχουμε έξοδα πληρωτέα με λογιστική αξία 2000€. Τα σχετικά έξοδα θα εκπέσουν αποκλειστικά για σκοπούς φορολογικούς τη στιγμή της καταβολής τους. Οπότε η φορολογική βάση των εξόδων πληρωτέων είναι μηδέν.

Όταν όμως έχουμε δεδουλευμένα έξοδα των οποίων η λογιστικής τους αξία είναι 2000€ η φορολογική βάση θα είναι 2000€. Αυτό συμβαίνει για το λόγο ότι τα έξοδα έχουν εκπέσει για φορολογικούς σκοπούς. Συνεπώς είναι η λογιστική αξία μείον το ποσό το οποίο θα εκπέσει στο μέλλον το οποίο είναι μηδενικό. (Νεγκάκης Χ., 2015)

#### **4.6 Διαφορές Λογιστικής και Φορολογικής βάσης στην Ελλάδα**

Μια επιχείρηση έχει υποχρέωση να παρακολουθεί τη φορολογική βάση και τη λογιστική αξία, τις ενδεχόμενες διαφορές στα στοιχεία καθαρής θέσης, υποχρεώσεων, περιουσιακών στοιχείων, εσόδων και εξόδων, κατά περίπτωση. Η υποχρέωση αυτή, είναι αναγκαία για την σωστή παρακολούθηση των φορολογικών υποχρεώσεων της επιχείρησης και προκύπτει από τις διατάξεις των ΕΛΠ. Η παρακολούθηση αυτή είναι απαραίτητη έτσι ώστε οι χρηματοοικονομικές και οι φορολογικές δηλώσεις να μπορούν να συνταχθούν με σαφήνεια, με ασφάλεια και να διασφαλιστεί η δυνατότητα διενέργειας ελέγχων. (Αληφάντης, Έκδοση 4η, 2015)

Κέρδη προ φόρων ή αλλιώς «λογιστικά κέρδη», είναι το ποσό το οποίο εμφανίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων περιόδου. Το πιο συχνό φαινόμενο είναι αυτά τα κέρδη να διαφέρουν από τα κέρδη που δηλώνονται στις φορολογικές αρχές μέσω της ετήσιας φορολογικής δήλωσης. Αυτά είναι τα λεγόμενα «φορολογικά κέρδη». Οι διαφορές που εμφανίζονται μεταξύ των προαναφερόμενων λογιστικών και φορολογικών κερδών χωρίζονται στις «προσωρινές διαφορές» και στις «μόνιμες διαφορές». (Δρίτσας, 2019)

##### **4.6.1 Προσωρινές διαφορές**

Η έννοια των προσωρινών διαφορών είναι πολύ σημαντική λογιστικά για την αρχική παρακολούθηση αναβαλλόμενου φόρου. Με βάση τα ΕΛΠ η λογιστική παρακολούθηση και τήρηση της αναβαλλόμενης φορολογίας, είναι προαιρετική, ισχύει χωρίς εξαιρέσεις, η υποχρέωση παρακολούθησης της λογιστικής βάσης και της φορολογική βάσης της καθαρής, των υποχρεώσεων, των περιουσιακών στοιχείων, των εσόδων και των εξόδων, με τον όρο φυσικά ότι υπάρχουν διαφορές στις αξίες τους. (Πανταζόπουλος, & Μπακάλης, 2018).

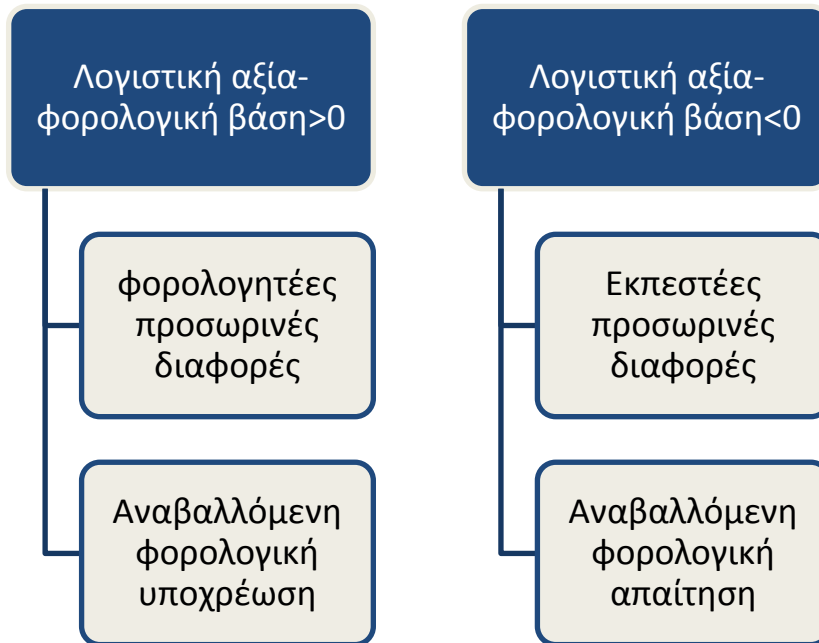
Οι διαφορές αυτές προκύπτουν όταν η αναγνώριση ορισμένων εσόδων ή εξόδων λογιστικά και φορολογικά γίνεται σε διαφορετικές περιόδους αναφοράς. Το αποτέλεσμα αυτού του ετεροχρονισμού είναι τα έσοδα και τα έξοδα που

αναφέρθηκαν παραπάνω να συμμετέχουν στον υπολογισμό του λογιστικού και φορολογικού αποτελέσματος σε επίσης διαφορετικές περιόδους αναφοράς.(Δρίτσας,2019)

Οι προσωρινές διαφορές διακρίνονται σε φορολογητέες και εκπεστέες. Φορολογητέες είναι οι διαφορές που θα προκαλέσουν φορολογητέα ποσά κατά τον καθορισμό του φορολογικού αποτελέσματος. Εκπεστέες είναι οι διαφορές που θα προκαλέσουν εκπεστέα ποσά κατά τον καθορισμό των φορολογικών αποτελεσμάτων. Το φορολογικό αποτέλεσμα καθορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες των φορολογικών αρχών. Σύμφωνα με το φορολογικό κέρδος (ζημία) υπολογίζονται οι φόροι που θα πληρωθούν (ανακτηθούν),ενώ στο λογιστικό αποτέλεσμα, είναι το κέρδος (ζημία) της χρήσης πριν αφαιρεθούν οι φόροι έξοδα και το οποίο υπολογίζεται με τα ΔΛΠ. (Γκίκας 2012)

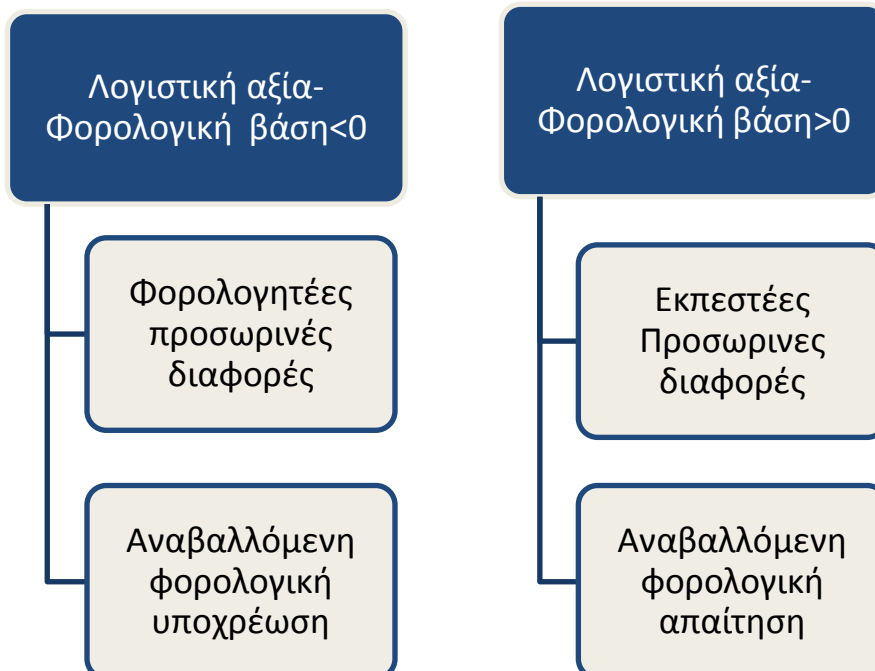
Παραδείγματος χάρη όταν η λογιστική αναγνώριση ενός εξόδου με ποσό 3000€ γίνεται στη χρήση του 2019 αλλά για σκοπούς φορολογίας θα εκπέσει στη χρήση του 2020 αυτό έχει ως συνέπεια το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως του 2019 να είναι κατά 3000€ μικρότερο από το φορολογικό αποτέλεσμα της ίδιας χρήσης. Ακριβώς το αντίθετο συμβαίνει στη χρήση του 2020 όπου εκεί το φορολογικό αποτέλεσμα είναι κατά 3000€ μικρότερο από το λογιστικό. Ο κύριος λόγος που συμβαίνει αυτό που προαναφέρθηκε είναι ότι χρησιμοποιούμε διαφορετικούς συντελεστές απόσβεσης για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς.(Σταματόπουλος, κ.α., 2015)

### Προσωρινές διαφορές που αφορούν τα στοιχεία του Ενεργητικού



**Πηγή:** Νεγκάκης Χ.(2015). Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής αναφοράς, ειδικά θέματα, Θεσσαλονίκη.

### Προσωρινές διαφορές που αφορούν στοιχεία του Παθητικού



**Πηγή:** Νεγκάκης Χ.(2015). Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής αναφοράς, ειδικά θέματα, Θεσσαλονίκη.

#### **4.6.2 Μόνιμες διαφορές**

Οι διαφορές αυτές προκύπτουν σε περιπτώσεις όπου η λογιστική αναγνώριση εξόδων στη κατάσταση αποτελεσμάτων περιόδου, πάντα βάση των διατάξεων της κείμενης κάθε φορά φορολογικής νομοθεσίας, δεν εκπίπτουν φορολογικά ποτέ από το φορολογητέο εισόδημα της οντότητας. Είναι αυτονόητο ότι στις περιπτώσεις αυτών των διαφορών δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενος φόρος. (Δρίτσας,2019)

Παραδείγματος χάρη αν μια επιχείρηση κατά τη χρήση 2019 καταβάλει πρόστιμα και προσαυξήσεις φόρων οποιουδήποτε ποσού τότε σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις το ποσό αυτό δεν αναγνωρίζεται φορολογικά και αυτό έχει ως συνέπεια το λογιστικό αποτέλεσμα να εμφανίζεται ισόποσα μειωμένο σε σχέση με το φορολογικό και χωρίς να υπάρχει η δυνατότητα της αντιστροφής για αυτή τη διαφορά στο μέλλον. (Σταματόπουλος, κ.α.,2015)



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. Παραδείγματα Λογιστικής & Φορολογικής Βάσης

### 5.1 Παράδειγμα προσωρινών και μόνιμων διαφορών

#### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ

Περιγραφή	Προσωρινή	Μόνιμη
Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.	x	
Ο ΕΝΦΙΑ εκπίπτει κανονικά, όμως αναμορφώνω ότι καταβλήθηκε, το επόμενο έτος & το ποσό αυτό πάει ως προσωρινή διαφορά.	x	x
Οι δαπάνες μισθοδοσίας που εξοφλήθηκαν με μετρητά.		x
Η ιδιοχρήση που υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.		x
Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.		x
Οι δαπάνες ψυχαγωγίας.		x
Τα έξοδα για την εκπόνηση εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διανομής φιλοξενούμενων προσώπων που είναι μεγαλύτερα του ποσού των 300,00 ευρώ ανά συμμετέχοντα, όπως επίσης και τα έξοδα για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων ή σεμιναρίων, και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.		x
Το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή.		x

Τόκοι δανείων που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, και όχι από τραπεζικά δάνεια, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναγράφεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού.		✘
Τέλος επιτηδεύματος (εγγράφεται στην ομάδα 6 κ μετά αναμορφώνεται).		✘
Δαπάνες άνω των 500,00€ που δεν εξοφλήθηκαν τραπεζικά.		✘
Πρόστιμα και τόκοι εκπρόθεσμοι καταβολής φόρων.		✘
Έξοδα εκτός εισοδήματος.		✘
Έξοδα εκτός εισοδήματος εξωτερικού.		✘

## 5.2 Διαφορές από μεταβολές λογαριασμών Ισολογισμού

Έστω η επιχείρηση «ΚΑΠΑ» με τις εξής πληροφορίες για τη χρήση του 20Χ8.

1. Τα ενσώματα πάγια της επιχείρησης, αποσβένονται με λογιστικό συντελεστή 8% και με φορολογικό συντελεστή 10%.
2. Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, αποσβένονται με λογιστικό συντελεστή 15% και με φορολογικό 10%.
3. Τα διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στην εύλογη αξία με αναγνώριση των διαφορών στο αποθεματικό της καθαρής θέσης, ενώ φορολογικά παρακολουθούνται στο κόστος.
4. Η αξία των αποθεμάτων της επιχείρησης δεν διαφέρει λογιστικά και φορολογικά.
5. Οι απαιτήσεις επιβάλλονται σε απομείωση για λόγους επισφάλειας για λογιστικούς σκοπούς, ενώ φορολογικά παρακολουθούνται κι αυτές στο κόστος.
6. Η αποτίμηση του εμπορικού χαρτοφυλακίου (χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία) γίνεται σε εύλογες αξίες, και οι μεταβολές καταχωρούνται στα αποτελέσματα, ενώ φορολογικά οι διαφορές αυτές δεν αναγνωρίζονται (το εμπορικό χαρτοφυλάκιο φορολογικά παρακολουθείται στο κόστος κτήσης).
7. Οι προβλέψεις για την αποζημίωση προσωπικού σε περίπτωση απόλυσης, λογίζονται με την αρχή του δεδουλευμένου σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα ενώ οι

πληρωμές μειώνουν την αξία τους. Σημείωση: από φορολογικής απόψεως δεν αναγνωρίζονται οι προβλέψεις κατά το σχηματισμό τους αλλά αναγνωρίζονται (εκπίπτουν) οι καταβολές για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος.

8. Δεν έγινε διανομή κερδών στους μετόχους στη διάρκεια της χρήσης.

Δίνεται επίσης, η λογιστική και φορολογική βάση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Πίνακας 1: Ισολογισμός λογιστικής και φορολογικής βάσης, «ΚΑΠΑ» 20Χ8

Μη κυκλοφορούντα στοιχεία	20Χ8		20Χ7	
	Λογιστική αξία	Φορολογική βάση	Λογιστική αξία	Φορολογική βάση
Ενσώματα πάγια (κόστος κτήσεως)	2.800	2.800	2.800	2.800
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων	-896	-1.120	-672	-840
Αναπόσβεστη αξία	1.904	1.680	2.128	1.960
Άυλα περιουσιακά στοιχεία	1.200	1.200	1.200	1.200
Αποσβέσεις	-720	-480	-540	-360
Αναπόσβεστη αξία	480	720	660	840
Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία (κόστος)	1.000	1.000	1.000	1.000
Διαφορές επιμέτρησης στην εύλογη αξία	-100	0	10	0
Εύλογη αξία διαθεσίμων για πώληση	900	1.000	1.010	1.000
Σύνολο μη κυκλοφορούντων στοιχείων	3.284	3.400	3.798	3.800
Κυκλοφορούντα στοιχεία				
Αποθέματα	300	300	200	200
Εμπορικές απαιτήσεις (κόστος)	350	350	600	600
Απομειώσεις (επισφάλειες)	-120	0	-100	0
Καθαρή αξία εμπορικών απαιτήσεων	230	350	500	600

Εμπορικό χαρτοφυλάκιο (κόστος)	200	200	0	0
Διαφορές εύλογης αξίας εμπορικού χαρτοφυλακίου	50	0	0	0
Εύλογη αξία εμπορικού χαρτοφυλακίου	250	200	0	0
Διαθέσιμα	20	20	5	5
Σύνολο κυκλοφορούντων στοιχείων	800	870	705	805
<b>Σύνολο ενεργητικού</b>	<b>4.084</b>	<b>4.270</b>	<b>4.503</b>	<b>4.605</b>

	20X8		20X7	
	Λογιστική αξία	Φορολογική βάση	Λογιστική αξία	Φορολογική βάση
Καθαρή θέση				
Καταβλημένο κεφάλαιο	2.500	2.500	2.500	2.500
Διαφορές εύλογης αξίας διαθέσιμων για πώληση	-100	0	10	0
Αποτελέσματα εις νέον	-479	307	-522	300
Σύνολο καθαρής θέσης	1.921	2.807	1.988	2.800
Προβλέψεις				
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	450	0	460	0
Λοιπές προβλέψεις	250	0	250	0
Σύνολο προβλέψεων	700	0	710	0
Υποχρεώσεις				
Τραπεζικά δάνεια	700	700	900	900
Εμπορικές υποχρεώσεις	550	550	600	600
Τρέχων φόρος εισοδήματος	13	13	70	70
Λοιπές υποχρεώσεις	200	200	235	235
Σύνολο υποχρεώσεων	1.463	1.463	1.805	1.805

<b>Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων</b>	<b>4.084</b>	<b>4.270</b>	<b>4.503</b>	<b>4.605</b>
---	--------------	--------------	--------------	--------------

	<b>Λογιστική βάση</b>	<b>Φορολογική βάση</b>
Πωλήσεις	2000	2000
Αναλώσεις υλικών	-987	-987
Μεταβολή αποθεμάτων	100	100
Παροχές σε εργαζομένους	-300	-300
Προβλέψεις παροχών σε εργαζομένους μετά τη συνταξ/τηση	-30	0
Καταβολές αποζημιώσεων σε εργαζομένους	0	-40
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων	-224	-280
Αποσβέσεις άυλων στοιχείων	-180	-120
Λοιπά έξοδα	-280	-280
Έξοδα ψυχαγωγίας	-15	0
Τέλος επιτηδεύματος	-5	0
Απομειώσεις εμπορικών απαιτήσεων	-20	0
Κέρδος εμπορικού χαρτοφυλακίου	50	0
Χρεωστικοί τόκοι	-43	-43
Πρόστιμα	-10	0
<b>Κέρδη προ φόρου εισοδήματος (λογιστικά/φορολογητέα)</b>	<b>56</b>	<b>50</b>
Φόρος εισοδήματος με συντελεστή 26%	-13	-13
<b>Κέρδη μετά από το φόρο εισοδήματος(λογιστικά/φορολογικά)</b>	<b>43</b>	<b>37</b>

Πίνακας 2: Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, «ΚΑΠΑ» 20X8

Σύμφωνα με τα παραπάνω στοιχεία για την επιχείρηση «ΚΑΠΑ», εντοπίζουμε τις προσωρινές και μόνιμες διαφορές για να καταλήξουμε στα καθαρά λογιστικά κέρδη περιόδου και στο καθαρό φορολογικό αποτέλεσμα.

Πίνακας 3: Διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης των χρηματ/κών καταστάσεων της «ΚΑΠΑ», 20Χ8

	Λογιστική αξία	Φορολογική βάση	Διαφορά βάσεων
<b>Διαφορές στοιχείων του Ενεργητικού</b>			
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων	-896	-1.120	-224
Αποσβέσεις άυλων στοιχείων	-720	-480	240
Διαφορές επιμέτρησης διαθέσιμων για πώληση στην εύλογη αξία	-100	0	100
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	-1.716	-1.600	116
Απομείωση εμπορικών απαιτήσεων	-120	0	120
Διαφορές εύλογης αξίας εμπορικού χαρτοφυλακίου	50	0	-50
	-70	0	70
<b>Σύνολο διαφορών ενεργητικού</b>			<b>186</b>
<b>Διαφορές καθαρής θέσης</b>			
Διαφορές εύλογης αξίας διαθέσιμων για πώληση	-100	0	100
Αποτελέσματα εις νέον	-479	307	786
	-579	307	886
<b>Διαφορές προβλέψεων</b>			
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζόμενους	450	0	-450
Λοιπές προβλέψεις	250	0	-250
	700	0	-700
<b>Σύνολο διαφορών καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων</b>			<b>186</b>
<b>Διαφορές της κατάστασης αποτελεσμάτων και προσδιορισμός φορολογητέων κερδών</b>			
(Ι) Λογιστικά κέρδη ισολογισμού προ φόρων			56
<b>Πλέον:</b>			

<b>(II) Προσωρινές (αντιστρέψιμες) λογιστικές διαφορές</b>			
Προβλέψεις παροχών σε εργαζομένους μετά τη συνταξ/τηση	-30	0	30
Καταβολές αποζημιώσεων σε εργαζομένους	0	-40	-40
Αποσβέσεις ενσωμάτων παγίων	-224	-280	-56
Αποσβέσεις άυλων στοιχείων	-180	-120	60
Απομειώσεις εμπορικών απαιτήσεων	-20	0	20
Κέρδος εμπορικού χαρτοφυλακίου	50	0	-50
	-404	-440	-36
<b>(III) Μόνιμες (μη αντιστρέψιμες) λογιστικές διαφορές</b>			
Εξοδα ψυχαγωγίας	-15	0	15
Τέλος επιτηδεύματος	-5	0	5
Πρόστιμα	-10	0	10
	-30	0	30
Φορολογητέα κέρδη			50
Φόρος εισοδήματος (50 * φορολογικός συντελεστής 29%)			13
<b>Καθαρά λογιστικά κέρδη περιόδου (κέρδη προ φόρων μείον φόρος εισοδήματος, 56-13)</b>			<b>43</b>
<b>Καθαρό φορολογικό αποτέλεσμα (φορολογητέα κέρδη μείον φόρος εισοδήματος, 50-13)</b>			<b>37</b>

Η φορολογική βάση των αποτελεσμάτων εις νέο για το έτος 20X8 προκύπτει εάν στο ποσό του αντίστοιχου κονδυλίου του 20X7 προστεθούν για τη επόμενη χρήση (το 20X8 δηλαδή) τα εξής:

- α) το καθαρό φορολογικό αποτέλεσμα μετά από φόρους (ποσού 37), και
- β) οι μόνιμες φορολογικές διαφορές (ποσού -30).

Επισημαίνεται ότι, τα ποσά των μόνιμων διαφορών για τη χρήση 20X8 έχουν

αφαιρεθεί από το λογιστικό αποτέλεσμα, καθώς αντιπροσωπεύουν έξοδα που έχουν μειώσει το ενεργητικό της επιχείρησης (το ταμείο, υποθέτοντας εξόφληση) και την καθαρή θέση (τα κέρδη εις νέο). Παρεμπιπτόντως, τα ποσά αυτά δεν έχουν μειώσει τη φορολογική καθαρή θέση εφόσον προστέθηκαν για να υπολογιστούν τα φορολογητέα κέρδη και ο φόρος εισοδήματος.

Τέλος, σημειώνεται ότι η φορολογική βάση των κερδών εις νέο εκπροσωπεί το ποσό που έχει ήδη υποβληθεί σε φόρο εισοδήματος, το οποίο είναι μια σημαντική πληροφορία για τη διανομή κερδών στο κλείσιμο της χρήσης.

(Πηγή: Γεώργιος Α. Κορομηλάς-Μαρίνα Θ. Τσιαουσίδου 2020)

### **5.3 Συμπέρασμα**

Με την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων από τις 1/1/2015, χάρη στον νόμο Ν.4308/2014, το ελληνικό λογιστικό σύστημα εκσυγχρονίστηκε και εισήγαγε σημαντικές αλλαγές όπου πρόσθεσαν πόντους στην αξιοπιστία, την διαφάνεια και την αποδοτικότητα του. Οι οντότητες που επιλέγουν ή είναι υποχρεωμένες να εφαρμόσουν τα ΕΛΠ, συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε χρήσης, και για να φτάσουν στο τελικό αποτέλεσμα της υποβολής των φορολογικών δηλώσεών τους, έρχονται αντιμέτωποι με τη λογιστική και η φορολογική βάση των ίδιων οικονομικών δεδομένων. Πολλά από τα οικονομικά στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων υπολογίζονται διαφορετικά σε αυτές τις δύο περιπτώσεις και αυτό έχει ως συνέπεια να υπάρχουν οι προσωρινές και μόνιμες διαφορές. Είναι πολύ σημαντικό για τη φορολογική δήλωση, να εντοπιστούν οι προσωρινές και οι μόνιμες διαφορές σωστά από τα οικονομικά στοιχεία μιας οντότητας, καθώς παίζουν σημαντικό ρόλο στο τελικό αποτέλεσμα της φορολογικής δήλωσης, τον φόρο εισοδήματος. Σε αντίθεση με τα ΕΓΛΣ, πλέον οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να παρακολουθούν λογιστικά, αναλυτικότερα τις συναλλαγές αλλά και την εικόνα των περιουσιακών τους στοιχείων σε κάθε χρήση. Το σημαντικότερο όμως είναι ότι πλέον ο φόρος εισοδήματος δεν αντιμετωπίζεται ως πληρωτέος φόρος αλλά ως έξοδο, με αποτέλεσμα να συμπεριλαμβάνεται στα συγκεντρωτικά έξοδα της



επιχείρησης στη χρήση. Όπως είδαμε και στο παράδειγμα της εταιρείας “ΚΑΠΑ” η οποία κατατάσσεται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων, συντάσσοντας με όλα τα οικονομικά δεδομένα που είχαμε τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, χωρίζοντας λογιστική και φορολογική βάση στον ισολογισμό σε δύο κλεισμένες χρήσεις. Η διαφορά που εντοπίζεται στη λογιστική και φορολογική βάση, είναι λόγω του διαφορετικού συντελεστή απόσβεσης των παγίων, της αποτίμησης στην εύλογη αξία του εμπορικού χαρτοφυλακίου και της απομείωσης των επισφαλειών. Βρήκαμε όλες τις προσωρινές και μόνιμες διαφορές που προκύπτουν από τα παραπάνω, οι οποίες καθόρισαν τα φορολογητέα κέρδη βάσει των οποίων υπολογίστηκε και ο φόρος εισοδήματος. Υποχρέωση έχει η οντότητα να προβεί σε πληρωμή του φόρου αυτού εντός των προβλεπόμενων ορίων που ισχύουν, και η υποχρέωση αυτή αναγνωρίζεται ως φόρος έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

---

### Βιβλιογραφικές πηγές

1. Simon, J. and Nobes C.,2012. The Economics of taxation: Principles, Policy and Practice, . Fiscal publications, 12 edition.
2. Τουρνά-Γερμανού, Ε., 2015 Χρηματοοικονομική λογιστική, Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών.
3. Μπάλιος Δ., Βασιλείου Δ. Ηρειώτης Ν., 2016 Προχωρημένη Χρηματοοικονομική Λογιστική, Αθήνα: Rosili.
4. Παπαδέας Β.,2010, Χρηματοοικονομική Λογιστική Πληροφόρηση, Αθήνα: Ιδιωτική.
5. Νεγκάκης Ι. Χρήστος.,2012, Λογιστική Εταιριών Θεωρία και Πράξη, Εκδόσεις: Σοφία.
6. Ernst & Young,2016, International GAAP, John Wiley & sons; 11 edition.
7. Δημητράς, Α., Βρέντζου, Ε.,2015, Διεθνή λογιστικά πρότυπα [ηλεκτρ. βιβλ.] Αθήνα:Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών.
8. Μπουλέρος Μ.,2018, Κώδικας Διατάξεων όλων των νομικών μορφών των εταιριών., Αθήνα: Αρναούτη.
9. Σγουρινάκης, Ν. 2016, Μιχελινάκης, Β., Βλήσματος, Ο., Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.
10. Παπαδέας, Β., Συκιανάκης, Ν., 2016, Ανάλυση & Διερεύνηση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων σύμφωνα με τα ΕΛΠ και τα ΔΛΠ, Αθήνα: Ιδιωτική.
11. Καράγιωργος, Θ., 2018, Εισαγωγή στη Χρηματοοικονομική Λογιστική σύμφωνα με τα ΕΛΠ, Αθήνα: Αφοί Θ. Καράγιωργου Ο.Ε
12. Σταματόπουλος, Π. Δημήτρης., Σταματόπουλος Π., Σταματόπουλος Γ., 2015. ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Αθήνα: Forin-Σταματόπουλος.
13. Μπουλέρος, Μ., 2016. Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Αθήνα: Εκδόσεις Αρναούτη

14. Καραγιάννης Ιωάννης Δ., Καραγιάννη Δ. Αικατερίνη, Καραγιάννης, Δημήτριος Ι., 2017, Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στην πράξη., Εκδόσεις Καραγιάννη, 10<sup>η</sup> έκδοση.
15. Αληφάντης, Γ., 2019, Χρηματοοικονομική Λογιστική Βάση των ΕΛΠ, Αθήνα: Διπλογραφία, Τόμος 1<sup>ος</sup>, Έκδοση 5<sup>η</sup>.
16. Βλάχος, Χ., Λουκά, Λ., 2009, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα 2009, Λευκωσία: Παπαζήσης, Τόμος Α, 5<sup>η</sup> Έκδοση.
17. Φίλος, Ι., Αποστόλου, Α., 2010, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θεωρητική προσέγγιση και εφαρμογές μετατροπής, Αθήνα: Κλειδάριθμος.
18. Πανταζόπουλος, Π., Μπακάλης, Ε., 2018, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ, Αθήνα: Νομική βιβλιοθήκη.
19. Piketty, T., 2014, Capital in the Twenty-First Century, Harvard University Press: Editions du Seuil.
20. Ernst & Young LLP, 2016 Tax Guide
21. Νεγκάκης, Ι., 2015, Διεθνή Πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς: Θεωρία και εφαρμογές, Θεσσαλονίκη.
22. Γκίκας, Χ. Δημήτριος., Παπαδάκη, Ι. Αφροδίτη, 2012, Χρηματοοικονομική Λογιστική IFRS, Αθήνα: Μπένου, 4<sup>η</sup> έκδοση.
23. Αληφάντης, Γ., 2015, Χρηματοοικονομική Λογιστική, Αθήνα: Διπλογραφία, Τόμος 2<sup>ος</sup>, έκδοση 4<sup>η</sup>.
24. Δρίτσας, Σ., 2019, Διαβάζοντας τον ισολογισμό και τις οικονομικές καταστάσεις, Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.
25. Grant Thornton, 2009, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S, Εκδόσεις: Grant thonrton, Σταμούλη Α.Ε.
26. Κορομηλάς, Γ., Τσιαουσίδου Μ., 2020, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, εκδόσεις: Tax Advisors.
27. Essers Peter, . 2016 The Relationship Between Tax Accounting And Financial Accounting In The USA And Member States.
28. Roychowdhury, . 2006, Earnings Management through Real Activities Manipulation, Journal of Accounting and Economics.

## Ηλεκτρονικές πηγές

1. <https://www.thoughtco.com/history-of-accounting-1991228> History of Accounting from Ancient Times to Today, (πρόσβαση 10.11.2019)
2. <https://www.euretiro.com/idia-kefalaia/> (πρόσβαση 12.11.2019)
3. <https://www.investopedia.com/terms/i/intangibleasset.asp> (πρόσβαση 12.11.2019).
4. <http://www.opengov.gr/minfin/?p=4844> Υπουργείο Οικονομικών. Άρθρο 02: Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων. (Πρόσβαση 14.11.2019).
5. <https://www.iosco.org/> Διεθνής οργάνωση επιτροπών κεφαλαίων, (πρόσβαση 21.11.2019).
6. <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias12>
7. <https://www.taxheaven.gr/> Σημειώσεις Νιφηρόπουλου Κωνσταντίνου

## Νόμοι και Διατάξεις

1. Νόμος 4548/2018 Αναμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών (Νέος νόμος περί Ανωνύμων Εταιριών).
  2. Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ΦΕΚ 251, 24/11/2014, Νόμος υπ' αριθμό 4308.
  3. Νόμος ν. 4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.
-