

**ΑΤΕΙ ΚΡΗΤΗΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ  
ΘΕΜΑ:

Εφαρμογή των λογιστικών προτύπων σε Ανώνυμη  
Εταιρεία

Σπουδάστρια:  
Δημήτρης Γκάτσης

Ηρακλειο 2005

## Περιεχόμενα

.Εισαγωγή.....	σελ 2
Κεφάλαιο 1:Γενικά για τις Α.Ε.....	σελ 3
1.1 Όργανα διοίκησης Α.Ε.....	σελ 5
1.2 Δημοσιότητα της Α.Ε.....	σελ 8
Κεφάλαιο 2:Σύσταση Α.Ε.....	σελ 10
2.1 Λογιστικές εγγραφές για την σύσταση μιας Α.Ε.....	σελ 11
Κεφάλαιο 3:Η εναρμόνιση της φορολογίας με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.....	σελ 21
3.1 Το χάσμα των Αποσβέσεων.....	σελ 21
3.2 Αναβαλλόμενος φόρος.....	σελ 23
3.2.1 Προβλέψεις.....	σελ 23
3.2.2 Λογιστικές Διαφορές.....	σελ 24
3.2.3 Έννοια του αναβαλλόμενου φόρου.....	σελ 26
3.2.4 Η Φορολογητέα Ύλη του αναβαλλόμενου φόρου....	σελ 28
3.3 Προβλέψεις και αναβαλλόμενος φόρος.....	σελ 35
3.4 Οριστικές διαφορές και αναβαλλόμενος φόρος.....	σελ 36
Κεφάλαιο 4:Πάγια και Αποσβέσεις σε Επανεξέταση.....	σελ 37
4.1 Εισαγωγή.....	σελ 37
4.2 Υπολειμματική Αξία.....	σελ 38
4.3 Ιδιοπαραγωγή Παγίων.....	σελ 39
4.4 Τρόποι Αποσβέσεων αναβαλλόμενου φόρου.....	σελ 40
4.5 Χαρακτηρισμός της Διαφοράς των Αποσβέσεων.....	σελ 44
Επίλογος.....	σελ 45
Βιβλιογραφία.....	σελ 47

## Εισαγωγή

Σε αυτή την πτυχιακή εργασία θα γίνει αναφορά στα Διεθνή Λογιστικά πρότυπα καθώς και το πώς μπορεί να γίνει η εναρμόνιση των προτύπων αυτών σε μια Ανώνυμη Εταιρία όπως και η εναρμόνιση της φορολογίας με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Θα αναλυθούν οι δυσκολίες που προκύπτουν κατά την εναρμόνιση και την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων καθώς και στο τι ωφελεί η εναρμονισή τους με τη φορολογία και η εφαρμογή τους σε Ανώνυμη Εταιρία.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

### Γενικά για τις Α.Ε.

Η εξέλιξη του οικονομικού βίου, η οποία επέφερε τη διεύρυνση των συναλλαγών και την ανάπτυξη των αγορών, καθώς επίσης και η τεχνολογική πρόοδος δημιούργησαν τη μεγάλη σύγχρονη επιχείρηση η οποία, για τη χρηματοδότηση της παραγωγικής της διαδικασίας, έχει ανάγκη να συγκεντρωθούν κεφάλαια σημαντικού ύψους.

Η συγκέντρωση όμως μέσων παραγωγής και η διάθεση κεφαλαίων σε μια συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα, όχι μόνο, πέρα από ένα σημείο, είναι δύσκολο να πραγματοποιηθεί από λίγα πρόσωπα, όπως συνήθως οι εταίροι μιας προσωπικής εταιρίας, αλλά αυξάνει υπέρμετρα τις συνέπειες ως προς τον χρηματοδότη, σε περίπτωση κακής εκβάσεως των εργασιών, εφόσον οι ευθύνες του επεκτείνονται στο σύνολο της περιουσίας του ως φορέα του κεφαλαίου.

Η Ανώνυμη Εταιρία αναπτύχθηκε ως μορφή συγκροτήσεως της επιχειρηματικής δραστηριότητας, η οποία επιτρέπει να αρθούν οι παράγοντες εκείνοι που αποτελούν αντικίνητρα στη συγκρότηση ατομικών επιχειρήσεων ή προσωπικών εταιριών.

Την ανάπτυξη της Α.Ε. υπαγόρευσαν κυρίως:

α) Η ανάγκη συγκεντρώσεως κεφαλαίων σημαντικού ύψους

β) Η ανάγκη διασποράς και περιορισμού του κινδύνου που προέρχεται από τη συγκέντρωση αυτή των κεφαλαίων

γ) Η ανάγκη να μεταβιβάζεται με ευχέρεια η ιδιότητα του κεφαλαιούχου-εταίρου (μετόχου) ώστε αυτός να μπορεί να αποδεσμεύει εύκολα τα κεφάλαιά του από μια συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα.

Τα κύρια χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων που έχουν μορφή Α.Ε. είναι:

1) Η καθαρή περιουσία (ίδιο κεφάλαιο) της επιχειρήσεως διαχωρίζεται σε μετοχικό κεφάλαιο και σε μη μετοχικό (αποθεματικά, διαφορές υπέρ το άρτιο, ποσά προοριζόμενα για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, κέρδη εις νέο)

2)Φορείς του κεφαλαίου των Α.Ε. είναι οι κάτοχοι των τίτλων μετοχών (μέτοχοι)οι οποίοι διατηρούν ενοχικό και όχι εμπράγματο δικαίωμα επί της περιουσίας της Α.Ε. Οι μέτοχοι δεν έχουν τα δικαιώματα εταίρου προσωπικής εταιρίας και πολλές φορές δεν έχουν τη συνείδηση επιχειρηματία αλλά μάλλον του κεφαλαιούχου-επενδυτή.

3)Η ιδιότητα του μετόχου μεταβιβάζεται με τη μεταβίβαση του τίτλου της μετοχής.

4)Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις κάθε μετόχου εξαρτώνται από το ύψος της κεφαλαιακής του συμμετοχής, γι' αυτό η Α.Ε. χαρακτηρίζεται ως κεφαλαιουχική ή κεφαλαιακή εταιρία και όχι ως προσωπική.

5)Η Α.Ε. αποτελεί νομικό πρόσωπο του οποίου τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις απορρέουν από το νόμο και το καταστατικό.

6)Κατά ρητή διάταξη του νόμου, έχει την εμπορική ιδιότητα έστω και αν το αντικείμενο των εργασιών της δεν είναι εμπορικές πράξεις.

7)Η οικονομική ευθύνη των μετόχων έναντι των τρίτων περιορίζεται μέχρι το ποσό συμμετοχής τους στη διαμόρφωση του κεφαλαίου της Α.Ε.

Η Α.Ε. είναι η εταιρική μορφή που επικρατεί κατά την ανάληψη σημαντικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Με υποτυπώδη μορφή εμφανίζεται στις εμπορικές πόλεις της Ευρώπης από τον 15<sup>ο</sup> αιώνα, παίρνει όμως την ανάπτυξή της κατά τον 17<sup>ο</sup> αιώνα ιδίως στην Αγγλία και στην Ολλανδία, όταν με τις ανακαλύψεις νέων χωρών άρχισε να ανπτύσσεται έντονη επιχειρηματική δραστηριότητα για την εκμετάλλευση των χωρών αυτών. Η βιομηχανική επανάσταση, η δημιουργία επιχειρήσεων εντάσεως παγίου κεφαλαίου υπήρξαν παράγοντες που συντέλεσαν στη διάδοσή της.

Στην Ελλάδα ο θεσμός της Α.Ε. εισήχθη από την Εθνοσυνέλευση της Επιδαύρου και οι πρώτες Α.Ε. της χώρας μας υπήρξαν τραπεζικές και ασφαλιστικές επιχειρήσεις, όπως η Εθνική Χρηματιστική Τράπεζα (1828), η Εμπορική Τράπεζα Πειραιώς και Παλαιών Πατρών (1840), η Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος (1841).

Το νομικό πλαίσιο όμως που διέπει τις Α.Ε. στη χώρα μας άργησε να διαμορφωθεί. Για σειρά ετών ο θεσμός της Α.Ε.

ρυθμιζόταν εντελώς ανεπαρκώς από ολιγάριθμα άρθρα του εμπορικού κώδικα και μόνο το 1918 ψηφίστηκε ο νόμος 1348 με τον οποίο επιχειρήθηκε η επιβολή διοικητικής εποπτείας στις Α.Ε., καθορίστηκαν κάποιες υποχρεώσεις σχετικά με τη σύνταξη του ισολογισμού και θεσπίστηκαν ορισμένες ποινικές διατάξεις. Ο νόμος αυτός υπήρξε ατελής και γι' αυτό σύντομα αντικαταστάθηκε από τον νεότερο νόμο 2190/1920 ο οποίος αποτελεί ακόμη και σήμερα έπειτα από συμπληρώσεις και τροποποιήσεις, τον βασικό πυρήνα της περί Α.Ε. νομοθεσίας μας.

### 1. Όργανα Διοίκησης Α.Ε.

Μετά τη σύσταση της Α.Ε. σύμφωνα με τον νόμο, αρχίζει η λειτουργία της, την οποία διασφαλίζουν τα όργανα της εταιρίας. Αυτά είναι:

- 1) Η Γενική Συνέλευση των Μετόχων (Γ.Σ.)
- 2) Το Διοικητικό Συμβούλιο (Δ.Σ.)
- 3) Οι Ελεγκτές

#### Α) Η Γενική Συνέλευση των Μετόχων

Είναι το ανώτατο όργανο της εταιρίας και δικαιούται να αποφασίζει για κάθε εταιρική υπόθεση. Οι αποφάσεις της υποχρεώνουν και τους απόντες ή διαφωνούντες μετόχους. Η Γενική Συνέλευση μπορεί να είναι τακτική ή έκτακτη. Όταν πρόκειται να αποφασίσει τροποποιήσεις του καταστατικού καλείται καταστατική.

Η Γενική Συνέλευση καλείται, συγκροτείται σε σώμα με απαρτία, λειτουργεί και αποφασίζει σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του νόμου και του καταστατικού.

Προυποθέσεις για να ληφθεί έγκυρα απόφαση από τη Γ.Σ. είναι:

α) να συγκεντρώνεται η απαιτούμενη από το νόμο ή το καταστατικό απαρτία

β) να διαμορφώνεται πλειοψηφία

Τόσο η απαρτία όσο και η πλειοψηφία, λόγω του κεφαλαιακού χαρακτήρα της Α.Ε. διαμορφώνονται με βάση το

εκπροσωπούμενο από τους παριστάμενους μετόχους κεφάλαιο και όχι από τον αριθμό των μετοχών. Ο κάθε μέτοχος διαθέτει τόσες ψήφους όσος είναι ο αριθμός των μετοχών τις οποίες κατέθεσε για να παραστεί στη συνέλευση.

Η τακτική Γ.Σ καλείται μία φορά το χρόνο υποχρεωτικά και μέσα σε έξι μήνες από το τέλος της οικονομικής χρήσεως, για να εγκρίνει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμό, λογαριασμό αποτελεσμάτων, κατάσταση διαθέσεως κερδών, προσάρτημα), για να αποφασίσει για την απαλλαγή των μελών του ΔΣ και των ελεγκτών από κάθε ευθύνη.

Εκτάκτως η ΓΣ καλείται:

α) Αν το ΔΣ κρίνει ότι συντρέχει λόγος

β) Αν το ζητήσουν οι τακτικοί ελεγκτές

γ) Αν το ζητήσουν μέτοχοι που εκπροσωπούν το 5% του Μετοχικού Κεφαλαίου

δ) Αν η καθαρή περιουσία της Α.Ε. γίνει μικρότερη από το 1/2 του καταβεβλημένου Μετοχικού Κεφαλαίου, οπότε συγκαλείται η ΓΣ με το ερώτημα λύσεως της εταιρίας.

## B) Το Διοικητικό Συμβούλιο

Το ΔΣ εκλέγεται από τη ΓΣ, λειτουργεί και παίρνει αποφάσεις κατά πλειοψηφία ανθρώπων. Τα μέλη του, που πρέπει να είναι τουλάχιστον τρία, δεν είναι απαραίτητο να έχουν την ιδιότητα του μετόχου εκτός αν αυτό προβλέπεται από το καταστατικό.

Το ΔΣ συνέρχεται τουλάχιστον μια φορά το μήνα και έχει αρμοδιότητα να αποφασίζει για κάθε πράξη σχετική με τη διοίκηση της εταιρίας, τη διαχείριση της εταιρικής περιουσίας και την επιδίωξη του εταιρικού σκοπού.

Επειδή το ΔΣ είναι όργανο που ενεργεί συλλογικά, για λόγους μεγαλύτερης ευελιξίας κατά την διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων είναι δυνατό, εφόσον υπάρχει σχετική καταστατική διάταξη, να εκχωρεί όλες τις αρμοδιότητές του σε ένα σύμβουλο, τον Διευθύνοντα Σύμβουλο, ο οποίος για την ενάσκησή τους είναι υπόλογος απέναντι στο ΔΣ. Επίσης μπορεί να εκχωρούνται περιορισμένες ειδικές αρμοδιότητες σε ένα σύμβουλο, τον Εντελταμένο Σύμβουλο.

Το καταστατικό μπορεί να δίνει στο ΔΣ το δικαίωμα να εκλέγει προσωρινούς συμβούλους σε αντικατάσταση παραιτηθέντων ή αποθανόντων ή έκπτωτων συμβούλων. Η εκλογή αυτή είναι προσωρινή και ισχύει μέχρι τη σύγκλιση της πρώτης ΓΣ η οποία είτε επικυρώνει την εκλογή τους είτε εκλέγει άλλους.

Τα συστήματα κατά τα οποία πραγματοποιείται η εκλογή του ΔΣ από τη Γ.Σ. είναι κυρίως δύο:

α) Το σύστημα του αριθμού των μετόχων, σύμφωνα με το οποίο κάθε μέτοχος έχει τόσες ψήφους όσες μετοχές κατέχει. Κάθε μετοχή παρέχει δικαίωμα ψήφου που καλύπτει το σύνολο των μελών του ΔΣ το οποίο προκρίνει ο κάτοχός της. Συνεπώς ένας μέτοχος που κατέχει το 50% των ψήφων που παρίστανται στη Γ.Σ. πλέον μια ακόμη ψήφο, εκλέγει ολόκληρο το Δ.Σ.

β) Το αθροιστικό σύστημα ψηφοφορίας κατά το οποίο ο μέτοχος που κατέχει τις περισσότερες μετοχές μπορεί να εκλέξει μόνο την πλειοψηφία των μελών του Δ.Σ. οπότε σ' αυτό θα εκπροσωπηθεί και η μειοψηφία.

Στην Ελλάδα ο νόμος (αρθρ. 18, Ν. 2190) δίνει τη δυνατότητα να ορίζεται με το καταστατικό ότι ο μέτοχος ή οι μέτοχοι μπορούν να διορίσουν μέλη του ΔΣ σε αριθμό που να μην υπερβαίνει το 1/3 του προβλεπόμενου συνολικού αριθμού αυτών. Ο διορισμός πρέπει να γνωστοποιείται στην Ανώνυμη Εταιρία τρεις τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γ.Σ και οι μέτοχοι που άσκησαν αυτό το δικαίωμα δεν μετέχουν στην εκλογή των υπόλοιπων μελών του ΔΣ.

### Γ) Οι τακτικοί Ελεγκτές

Η Γ.Σ. δεν μπορεί να αποφασίσει έγκυρα για την έγκριση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της εταιρίας αν προηγουμένως αυτές δεν ελεγχθούν από τους κατά νόμο τακτικούς ελεγκτές, οι οποίοι εκλέγονται από τη Γ.Σ.

Εταιρίες οι οποίες υπερβαίνουν σε δύο συνεχείς χρήσεις τα αριθμητικά όρια των δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια:

- 1) σύνολο ενεργητικού 500.000.000δρχ.
- 2) καθαρός κύκλος εργασιών (ετήσιος) 1.000.000.000δρχ.



3)μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως 50 άτομα,  
είναι υποχρεωμένες να εκλέγουν τους ελεγκτές τους, από τα μέλη του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών.

Από Ορκωτούς Ελεγκτές επίσης ελέγχονται, ανεξαρτήτως ορίων, οι εταιρίες που οι μετοχές τους είναι διαπραγματεύσιμες στο Χρηματιστήριο, οι Ανώνυμες Χρηματιστηριακές Εταιρίες καθώς και οι Τραπεζικές Εταιρίες.

Οι Α.Ε. για τις οποίες δεν προβλέπεται έλεγχος από Ορκωτούς Ελεγκτές, είναι υποχρεωμένες να ορίσουν, κατά την τακτική γενική συνέλευση, δύο τουλάχιστον τακτικούς και ισάριθμους αναπληρωματικούς ελεγκτές που πρέπει να είναι πτυχιούχοι Ανώτατων σχολών και να έχουν άδεια ασκήσεως οικονομολογικού επαγγέλματος από το Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδος. Αντί τούτων μπορούν να ορίσουν έναν μόνο Ορκωτό Ελεγκτή, χωρίς αναπληρωματικό.

Οι ελεγκτές οφείλουν να παρακολουθούν, κατά τη διάρκεια της χρήσεως, την λογιστική και διαχειριστική κατάσταση της εταιρίας, έχοντας το δικαίωμα να λαμβάνουν γνώση κάθε σχετικού εγγράφου, βιβλίου ή πρακτικών. Στο τέλος της χρήσεως είναι υποχρεωμένοι, αφού ελέγξουν τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις να υποβάλλουν προς την τακτική ετήσια Γ.Σ. έκθεση με τα πορίσματα του ελέγχου.

## 1.2.Δημοσιότητα της Α.Ε.

Η σημασία που έχουν στη σύγχρονη οικονομική ζωή οι Α.Ε. σε συνδυασμό με την περιορισμένη ευθύνη των μετόχων επιβάλλουν να υπάρχει όσο το δυνατό μεγαλύτερη διαφάνεια ως προς τη δραστηριότητα και την εξελικτική τους πορεία.Θα πρέπει δηλαδή κάθε ενδιαφερόμενος (μέτοχος της μειοψηφίας, πιστωτής, επενδυτής, χρηματοδότης)να μπορεί έγκαιρα να πληροφορηθεί ορισμένα βασικά γεγονότα ή εξελίξεις που συνδέονται με τη ζωή της Α.Ε. για την οποία ενδιαφέρεται.

Η διαφάνεια διασφαλίζεται με τη δημοσιότητα, δηλαδή τη γνωστοποίηση στους ενδιαφερόμενους, ορισμένων πράξεων και στοιχείων που ορίζονται από το νόμο. Συγκεκριμένα, υποβάλλονται σε δημοσιότητα:

- 1) Οι αποφάσεις της Διοικήσεως για τη σύσταση της εταιρίας, καθώς και το καταστατικό που εγκρίθηκε.
- 2) Οι αποφάσεις της Διοικήσεως για την έγκριση της τροποποίησεως ή κωδικοποίησεως του καταστατικού μαζί με τις τροποποιήσεις που έγιναν.
- 3) Ο διορισμός και η παύση προσώπων που:  
ασκούν τη διαχείριση της εταιρίας  
έχουν την εξουσία να την εκπροσωπούν  
είναι αρμόδια να ασκούν τον τακτικό της έλεγχο
- 4) Η απόφαση ανακλήσεως της άδειας συστάσεως και της εγκρίσεως του καταστατικού της εταιρίας.
- 5) Κάθε απόφαση για αύξηση ή μείωση του μετοχικού κεφαλαίου.
- 6) Το πρακτικό του Δ.Σ. με το οποίο πιστοποιείται η καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου κατά τη σύσταση της εταιρίας καθώς και μετά από κάθε αύξησή του.
- 7) Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμός, λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως, πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων, προσάρτημα) και οι σχετικές εκθέσεις του Δ.Σ. και των Ελεγκτών.
- 8) Η εξαμηνιαία λογιστική κατάσταση που είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν οι εταιρίες των οποίων οι μετοχές είναι εισαγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και οι μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις των Τραπεζών.
- 9) Η λύση της εταιρίας
- 10) Η δικαστική απόφαση παντός βαθμού που κηρύσσει άκυρη την εταιρία ή σε κατάσταση πτωχεύσεως.
- 11) Ο διορισμός και η αντικατάσταση των εκκαθαριστών.
- 12) Οι ισολογισμοί της εκκαθαρίσεως καθώς και ο τελικός της ισολογισμός.
- 13) Η διαγραφή της εταιρίας από το Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών.
- 14) Κάθε πράξη ή στοιχείο που η δημοσιότητά του επιβάλλεται από άλλες διατάξεις, όπως οι εκθέσεις της Επιτροπής που προβλέπει ο νόμος για την αποτίμηση των εισφορών σε είδος.

Υποχρέωση δημοσιότητας επίσης υπάρχει και για ορισμένες πράξεις και στοιχεία υποκαταστημάτων που

ιδρύθηκαν και λειτουργούν στην Ελλάδα από εταιρίες οι οποίες διέπονται από το δίκαιο άλλου κράτους της Ευρωπαϊκής Ενώσεως ή Τρίτης Χώρας.

Η δημοσιότητα πραγματοποιείται:

α) Με την καταχώριση των πράξεων και στοιχείων, που υπόκεινται σε δημοσιότητα, στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών.

β) Με τη δημοσίευση, στο τεύχος Ανωνύμων Εταιριών και Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, ανακοινώσεως για την καταχώριση στο Μητρώο Α.Ε. των σχετικών πράξεων και στοιχείων.

## .ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΣΥΣΤΑΣΗ Α.Ε.

Η σύσταση οποιασδήποτε Α.Ε. μπορεί να πραγματοποιηθεί:

α) Με σύμβαση μεταξύ των ιδρυτών, οι οποίοι αναλαμβάνουν και στη συνέχεια εισφέρουν το μετοχικό κεφάλαιο (Μ.Κ).

β) Με δημόσια εγγραφή, οπότε καλούνται οι ενδιαφερόμενοι αποταμιευτές να εγγραφούν αναλαμβάνοντας έτσι την ευθύνη εισφοράς του Μ.Κ. (κάλυψη του κεφαλαίου) και στη συνέχεια να καταβάλουν, κατά τους όρους του καταστατικού, το αναληφθέν από αυτούς Μ.Κ. (πραγματοποίηση του κεφαλαίου).

Για τη σύσταση Α.Ε. με δημόσια εγγραφή απαιτείται άδεια της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς και η έκδοση αντίστοιχων μετοχών γίνεται μέσω Τράπεζας ή Ανώνυμης Χρηματιστηριακής Εταιρίας. Η Α.Ε. που συνίσταται με τον τρόπο αυτό, πρέπει μέσα σε ένα έτος να εισάγει τις μετοχές της στο Χρηματιστήριο.

Οι εισφορές για το σχηματισμό του Μ.Κ. μπορεί να συνίστανται σε χρήμα, σε υλικά αγαθά, σε άυλα αγαθά, σε απαιτήσεις και σε χρήση πράγματος. Η αξία των εισφερόμενων υλικών ή άυλων αγαθών και απαιτήσεων καθώς και η αξία χρήσεως πράγματος καθορίζονται με απόφαση της επιτροπής του άρθρου 9του Ν.2190 η οποία υποβάλλεται σε δημοσιότητα.

Έχουμε δηλαδή δύο στάδια στη διαδικασία συστάσεως των Α.Ε.:

α) Το στάδιο της αναλήψεως της ευθύνης της εισφοράς (κάλυψη) και

β) Το στάδιο της καταβολής (πραγματοποίηση του Μ.Κ.)

Η καταβολή του Μ.Κ. μπορεί να γίνει είτε εφάπαξ είτε με δόσεις (τμηματική καταβολή). Υφίσταται κατώτατο όριο Μ.Κ. το οποίο καθορίζεται σε 60.000 ευρώ αν η ανάληψη του κεφαλαίου γίνεται απευθείας από τους ιδρυτές, ενώ αν η σύσταση πραγματοποιείται, έστω και μερικώς, με δημόσια εγγραφή το ελάχιστο κεφάλαιο ορίζεται σε 300.000 ευρώ.

## 2.1. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΣΥΣΤΑΣΗ ΜΙΑΣ Α.Ε.

Οι λογιστικές εγγραφές οι οποίες πραγματοποιούνται για την σύσταση μιας Α.Ε. είναι οι εξής:

- 1) Ανάλυση του μετοχικού κεφαλαίου από τους συμβαλλόμενους
- 2) Έκδοση μετοχών με δημόσια εγγραφή
- 3) Τμηματική καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου
- 4) Υπερημερία μετόχου

Για να κατανοηθούν πληρέστερα οι λογιστικές εγγραφές θα χρησιμοποιηθεί ένα παράδειγμα (περίπτωση υπερημερίας μετόχου).

- 1) Ανάλυση του ΜΚ από τους συμβαλλόμενους

Έστω ότι το ΜΚ μιας Ανώνυμης Εταιρίας που έχει ορισθεί σε 1.000.000 ευρώ από τους τρεις συμβαλλόμενους και είναι καταβλητέο ολόκληρο κατά τη σύσταση της εταιρίας κατά το  $\frac{1}{2}$  σε μετρητά και κατά το  $\frac{1}{2}$  με εισφορά σε είδος (μηχανήματα). Οι ιδρυτές ανέλαβαν: ο Α 450.000 ευρώ, ο Β 300.000 ευρώ και ο Γ 250.000 ευρώ. Εκδόθηκαν 40.000 μετοχές ονομαστικής αξίας 25 ευρώ η κάθε μία. Τα εισφερόμενα μηχανήματα αποτιμήθηκαν σε 500.000 ευρώ.

Θα πραγματοποιηθούν οι ακόλουθες εγγραφές:

.....Α1.....

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	1.000.000
33.03 Μέτοχοι λ/σμός καλύψεως κεφ.	
33.03.00 Μέτοχος Α	450.000
33.03.01 Μέτοχος Β	300.000
33.03.02 Μέτοχος Γ	250.000
40 Κεφάλαιο	1.000.000
40.02 Οφειλόμενο ΜΚ	
Κεφάλαιο κοινών μετοχών	
Κάλυψη ΜΚ	

.....Α2.....

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	1.000.000
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο	
33.04.00 Μέτοχος Α	450.000

33.04.01 Μέτοχος Β	300.000	
33.04.02 Μέτοχος Γ	250.000	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		1.000.000
33.03 Μέτοχοι λ/σμός καλύψεως Κεφαλαίου		
33.03.00 Μέτοχος Α	450.000	
33.03.01 Μέτοχος Β	300.000	
33.03.02 Μέτοχος Γ	250.000	
Μεταφορά στον λ/σμό 33.04 των βραχυπρόθεσμα Καταβλητέων ποσών		
.....Α3.....		
38ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		500.000
38.00Ταμείο		
12ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΑ-ΤΕΧΝΙΚΕΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ		
ΜΗΧΑΝΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		500.000
12.00Μηχανήματα(ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες της επιχειρήσεως)		
33ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		1.000.000
33.04Οφειλόμενο κεφάλαιο		
33.04.00Μέτοχος Α	450.000	
33.04.01 Μέτοχος Β	300.000	
33.04.02 Μέτοχος Γ	250.000	
Καταβολή εισφορών		
.....Α4.....		
40ΚΕΦΑΛΑΙΟ		1.000.000
40.02Οφειλόμενο ΜΚ κοινών μετοχών		
40ΚΕΦΑΛΑΙΟ		
40.00 Καταβλημένο ΜΚ κοινών μετοχών		1.000.000
Για την εμφάνιση του κεφαλαίου ως καταβλημένου		

Για τις εγγραφές αυτές σημειώνουμε τα ακόλουθα:

α) Με την εγγραφή Α1 γίνεται η κάλυψη του Μετοχικού Κεφαλαίου από τους ιδρυτές, οι οποίοι χρεώνονται στον λογαριασμό καλύψεως κεφαλαίου, με πίστωση του μετοχικού κεφαλαίου. Κατά το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο ο

πρωτοβάθμιος λογαριασμός 40 «Κεφάλαιο» αναλύεται σε δευτεροβάθμιους κατά τρόπο που να προκύπτουν άμεσα τα τμήματα του κεφαλαίου τα οποία καλύπτονται από διαφορετικό είδος μετοχών (κοινές-προνομιούχες) καθώς και να γίνεται διαχωρισμός σε καταβλημένο και οφειλόμενο κεφάλαιο. Έτσι έχουμε και τους ακόλουθους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς:  
40.00 καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών  
40.01 καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών  
40.02 οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών  
40.03 οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο προνομιούχων μετοχών.  
Η ύπαρξη των λογαριασμών αυτών δημιουργεί την ανάγκη μεταφοράς από τον ένα δευτεροβάθμιο στον άλλο, όταν μεταβάλλεται η κατάσταση τμήματος του κεφαλαίου.

β) Με την εγγραφή A2 μεταφέρεται ο λογαριασμός καλύψεως κεφαλαίου σε λογαριασμό οφειλόμενου κεφαλαίου, ο οποίος αναλύεται κατά μέτοχο. Η εγγραφή γίνεται ταυτόχρονα με την προηγούμενη όταν κατά την στιγμή της καλύψεως, αναλαμβάνεται και η υποχρέωση καταβολής. Οι απαιτήσεις κατά των μετόχων, που απορρέουν από την εκ μέρους των κάλυψη του κεφαλαίου, σε περίπτωση τμηματικής καταβολής πρέπει να διακρίνονται σε βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες. Οι πρώτες παρακολουθούνται με τον λογαριασμό 33 «Χρεώστες διάφοροι», δευτεροβάθμιος 33.04 «Οφειλόμενο κεφάλαιο», ενώ οι δεύτερες με τον λογαριασμό 18 «Συμμετοχές και λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις», δευτεροβάθμιος 18.12 «Οφειλόμενο κεφάλαιο». Ως μακροπρόθεσμες χαρακτηρίζονται οι δόσεις οι οποίες λήγουν μετά το τέλος της επόμενης χρήσεως. Και πάλι ανακύπτει η ανάγκη μεταφοράς μιας μακροπρόθεσμης απαιτήσεως στις βραχυπρόθεσμες, όταν με την πάροδο του χρόνου η εξόφλησή της θα πρέπει να γίνει μέχρι το τέλος της επόμενης χρήσεως.

γ) Η εγγραφή A3 απεικονίζει την καταβολή των εισφορών των μετοχών.

δ) Με την εγγραφή A4 που γίνεται ταυτόχρονα με την προηγούμενη, τακτοποιείται η εμφάνιση του κεφαλαίου ως καταβλημένου

B) Έκδοση των μετοχών με δημόσια εγγραφή

Στην περίπτωση αυτή η διάθεση των μετοχών στην Ελλάδα γίνεται υποχρεωτικά από μία τράπεζα η οποία αναλαμβάνει την έκδοση, αμειβόμενη με σχετική προμήθεια.

Για παράδειγμα έστω ότι ιδρύεται Α.Ε με ΜΚ 2.000.000 ευρώ για το οποίο θα εκδοθούν 40.000 κοινές μετοχές και 10.000 προνομιούχες μετοχές χωρίς ψήφο, ονομαστικής αξίας 40 ευρώ η κάθε μία. Η έκδοση γίνεται υπέρ το άρτιο κατά 20% και αναλαμβάνεται από την τράπεζα Α η οποία θα λάβει προμήθεια 2%. Το καθαρό ποσό που θα προκύψει από τη διάθεση των μετόχων θα αχθεί σε λογαριασμό καταθέσεων όψεως, στο όνομα της εταιρίας, στην ίδια τράπεζα.

Οι εγγραφές θα έχουν ως εξής:

.....B1.....	
33ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	2.400.000
33.03Μέτοχοι λ/σμός καλύψεως Κεφαλαίου	
33.03.00Τράπεζα Α λ/σμός Καλύψεως κεφαλαίου	
40ΚΕΦΑΛΑΙΟ	2.000.000
40.02Οφειλόμενο ΜΚ κοινών Μετοχών	1.600.000
Μετοχές 40.000*4	
40.03Οφειλόμενο ΜΚ Προνομιούχων μετοχών	400.000
Μετοχές 10.000*40	
41ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	400.000
41.01Οφειλόμενη διαφορά από Έκδοση μετοχών υπέρ το Άρτιο	
Μετοχές 50.000*40*20%	
Κάλυψη κεφαλαίων	
.....B2.....	
33ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	2.400.000
33.04Οφειλόμενο κεφάλαιο	
33.04.00Τράπεζα Α, οφειλόμενο κεφάλαιο	
33ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	2.400.000
33.03Μέτοχοι λ/σμός καλύψεως ΜΚ	
33.03.00Τράπεζα Α λ/σμός καλύψεως ΜΚ	



Μεταφορά στον λ/σμό 33.04 του καταβλητέου  
Ποσού

.....B3.....	
38ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	2.352.000
38.03Καταθέσεις όψεως δρχ.	
38.03.XXΤράπεζα Α κατ. Όψεως δρχ	
16ΑΣΩΜΑΤΕΣ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΣ	48.000
16.10Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης Εγκαταστάσεως	
Προμήθεια Τράπεζας Α:2.400.000*2%	
33ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	2.400.000
33.04Οφειλόμενο κεφάλαιο	
33.04.00Τράπεζα Α οφειλόμενο ΜΚ	
Καταβολή	
.....B4.....	
40ΚΕΦΑΛΑΙΟ	2.000.000
40.02Οφειλόμενο ΜΚ	
Κοινών μετοχών	1.600.000
40.03Οφειλόμενο ΜΚ	
Προνομιούχων μετοχών	1.400.000
41ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	400.000
41.01Οφειλόμενη διαφορά από έκδοση Μετοχών υπέρ το άρτιο	
40ΚΕΦΑΛΑΙΟ	2.000.000
40.00Καταβλημένο ΜΚ κοινών Μετοχών	1.600.000
Μετοχές 40.000*40	
41.01Καταβλημένο ΜΚ	
Προνομιούχων μετοχών	400.000
Μετοχές 10.000*40	
41ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	400.000
41.01Οφειλόμενη διαφορά από Έκδοση μετοχών υπέρ το Άρτιο	
40ΚΕΦΑΛΑΙΟ	2.000.000

40.00Καταβλημένο ΜΚ κοινών Μετοχών	1.600.000
Μετοχές 40.000*40	
41.01Κατβλημένο ΜΚ Προνομιούχων μετοχών	400.000
Μετοχές 10.000*40	
41ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	400.000
41.00Καταβλημένη διαφορά από Έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	
Μετοχές 50.000*40*20%	
Μεταφορά στους λογαριασμούς καταβληθέντων κεφαλαίων	

Το υπέρ το άρτιο ποσό αποτελεί αναμφισβήτητα το κεφάλαιο της εταιρίας που προσαυξάνει τη συνολική καθαρή της θέση, όμως δεν συνιστά ΜΚ κατά τον νόμο, η διαφορά αυτή δεν μπορεί να διατεθεί για πληρωμή μερισμάτων ή ποσοστών. Σε περίπτωση που το ΜΚ καταβάλλεται τμηματικά (με δόσεις), η τροποποίηση του Νόμου 2190 που έγινε με το Προεδρικό Διάταγμα 409/1986 ορίζει ότι ολόκληρη η υπέρ το άρτιο διαφορά πρέπει να προσαυξήσει την αρχική καταβολή (α δόση του ΜΚ), λύνοντας έτσι τις θεωρητικές αμφισβητήσεις που υπήρχαν στο σημείο αυτό. Η διαφορά αυτή φέρεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό καθαρής θέσεως, ο οποίος συνηθιζόταν να τιτλοφορείται «Αποθεματικό από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο». Ακριβέστερος εννοιολογικά είναι ο όρος διαφορά (αντί αποθεματικό), τον οποίο υιοθετεί ο νόμος και το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, επειδή στοιχείο του αποθεματικού είναι ότι πρέπει να προέρχεται από κέρδη που δημιουργήθηκαν από τη δραστηριότητα της επιχειρήσεως και όχι από καταβολές των εταίρων.

### Γ) ΤΜΗΜΑΤΙΚΗ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΜΚ

Τον Ιανουάριο του 2002 ιδρύεται Ανώνυμη Εταιρία το Μετοχικό Κεφάλαιο της οποίας ορίστηκε σε 12.000.000 ευρώ και θα καλυφθεί με έκδοση 300.000 μετοχών ονομαστικής αξίας 40 ευρώ κάθε μια που θα διατεθούν υπέρ το άρτιο στην τιμή των 48 ευρώ. Η καταβολή του ΜΚ θα γίνει με τρεις ισόποσες δόσεις: η πρώτη θα καταβληθεί κατά την σύσταση, η δεύτερη

την 31/12/2003 και η τρίτη την 31/12/2005. Επίσης η πρώτη εταιρική χρήση λήγει την 31/12/2002. Όλες οι δόσεις καταβάλλονται εμπρόθεσμα.

Οι δόσεις θα διαμορφωθούν ως εξής:

A δόση (κατά τη σύσταση)

ΜΚ  $12.000.000 * 1/3 =$  4.000.000 ευρώ

Διαφορά υπέρ το άρτιο

Μετοχές  $300.000 * 8 =$  2.400.000 ευρώ

.....  
6.400.000 ευρώ

B δόση

ΜΚ  $12.000.000 * 1/3 =$  4.000.000 ευρώ

Γ δόση

ΜΚ  $12.000.000 * 1/3 =$  4.000.000 ευρώ

Συνολικό ποσό εκδόσεως = 14.400.000 ευρώ

Εγγραφές κατά την σύσταση:

.....Γ1.....	
33ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	14.400.000
33.03Μέτοχοι λ/σμός	
Καλύψεως ΜΚ	
(ανάλυση κατά μέτοχο)	
40ΚΕΦΑΛΑΙΟ	12.000.000
40.02Οφειλόμενο ΜΚ κοινών μετοχών	
41ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ	
ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	2.400.000
41.01Οφειλόμενη διαφορά από	
Έκδοση υπέρ το άρτιο	
Κάλυψη εκδόσεως μετοχών	
.....Γ2.....	
33ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	10.400.000
33.04Οφειλόμενο κεφάλαιο	
33.04.00Α δόση άμεσα	
Καταβλητέα	6.400.000
33.04.01Β δόση καταβλ.	
την 31/12/2003	4.000.000
18ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ	
ΛΟΙΠΕΣ ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ	

ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	4.000.000
18.12 Οφειλόμενο κεφάλαιο	
18.12.00 Γ δόση καταβλ. 31/12/2005	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	14.400.000
33.03 Μέτοχοι λ/σμός καλύψεως ΜΚ (Ανάλυση κατά μέτοχο)	
Μεταφορά σε λογαριασμούς οφειλόμενων Κεφαλαίων των βραχυπρόθεσμα και Μακρυπρόθεσμα καταβλητέων ποσών	
.....	
Εγγραφές κατά την καταβολή της Α δόσεως	
..... Γ3 .....	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	6.400.000
38.00 Ταμείο	
33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	6.400.000
33.04 Οφειλόμενο κεφάλαιο	
33.04.00 Α δόση άμεσα Καταβλητέα (ανάλυση κατά μέτοχο)	
..... Γ4 .....	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ	4.000.000
40.02 Οφειλόμενο ΜΚ κοινών Μετοχών	
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	2.400.000
41.01 Οφειλόμενη διαφορά από Έκδοση μετοχών υπέρ το Άρτιο	
40 ΚΕΦΑΛΑΙΟ	4.000.000
40.00 Καταβλημένο ΜΚ Κοινών μετοχών	
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	2.400.000
41.00 Καταβλημένη διαφορά από Έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	
.....	
Εγγραφές κατά την καταβολή της Β δόσεως	
..... Γ5 .....	
38 ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ	4.000.000

38.00Ταμείο	
33ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	4.000.000
33.04Οφειλόμενο κεφάλαιο	
33.04.01Β δόση κατβλ.31/12/2003	
(Ανάλυση κατά μέτοχο)	
.....Γ6.....	
40ΚΕΦΑΛΑΙΟ	4.000.000
40.02Οφειλόμενο ΜΚ κοινών μετοχών	
40ΚΕΦΑΛΑΙΟ	4.000.0000
40.00Καταβλημένο ΜΚ κοινών	
Μετοχών	

.....

Εγγραφή κατά την 31/12/2004

.....Γ7.....	
33ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ	4.000.000
33.04Οφειλόμενο κεφάλαιο	
33.04.02Γ δόση καταβλ.31/12/2005	
(Ανάλυση κατά μέτοχο)	
18ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ	
ΜΑΚΡΟΠΡΟΘΕΣΜΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	4.000.000
18.12Οφειλόμενο κεφάλαιο	
18.12.00Γ δόση καταβλ. 31/12 2005	
(Ανάλυση κατά μέτοχο)	

Μεταφορά Γ δόσεως σε λογαριασμό

Βραχυπρόθεσμης απαιτήσεως

Οι εγγραφές κατά την καταβολή της Γ δόσεως είναι παρόμοιες με εκείνες που έγιναν κατά την καταβολή της Β δόσεως (Γ5, Γ6).

Σε περίπτωση τμηματικής καταβολής του κεφαλαίου πρέπει:

Α)Στην άλλη όψη κάθε μετοχής να αναγράφονται οι διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 2190 που διέπουν την τμηματική καταβολή καθώς και κάθε σχετική διάταξη του καταστατικού.

Β)Σε κάθε έντυπο ή έγγραφο της εταιρίας στο οποίο αναφέρεται το ονομαστικό κεφάλαιο πρέπει αμέσως να επακολουθεί αναγραφή του καταβλημένου τμήματος.

Γ) Δεν μπορεί να αποφασισθεί αύξηση του ΜΚ της εταιρίας πριν δημοσιευθεί η πρόσκληση για την πληρωμή της τελευταίας δόσεως.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### Η ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Στο κεφάλαιο αυτό θα γίνει αναφορά στο σύντομο και αποτελεσματικό τρόπο με τον οποίο, μπορούμε να γεφυρώσουμε το χάσμα που υφίσταται ανάμεσα στον τρόπο υπολογισμού των αποσβέσεων σύμφωνα με την νομοθεσία και εκείνη που εισηγείται το 16<sup>ο</sup> Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο.

#### 3.1. ΤΟ ΧΑΣΜΑ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Η παρέμβαση της φορολογικής νομοθεσίας στον τρόπο υπολογισμού της απόσβεσης των παγίων, έναντι της μεθόδου που η επιχείρηση θεωρεί ως πλέον αρμόζουσα, από τη στιγμή που η επιχείρηση υποστηρίζεται από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα έχει δημιουργήσει δίλημμα ως προς τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να υπολογίσουμε την ετήσια απόσβεση παγίου (χ).

Με το παράδειγμα το οποίο θα παρατεθεί θα γίνει προσπάθεια να δοθεί λύση στο δίλημμα. Δηλαδή να βρεθεί ο τρόπος με τον οποίο θα ικανοποιούνται και οι δύο περιορισμοί.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η επιχείρηση πραγματοποίησε ιδρυτικά έξοδα ιδιαίτερα μεγάλης αξίας, 500.000 ευρώ, για τα οποία έχει γίνει πρόβλεψη στο καταστατικό, ότι θα αποσβεσθούν ισόποσα σε μια πενταετία. Η επιχείρηση όμως θέλει να επωφεληθεί από την φορολογική νομοθεσία της χώρας μας, που επιτρέπει την ολοσχερή απόσβεσή τους στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν.

Βλέπουμε λοιπόν ότι υπάρχει η δυνατότητα να επωφεληθούμε, αφ' ενός από τις διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας και αφ' ετέρου να ικανοποιήσουμε τις απαιτήσεις των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

## 3.2.ΑΝΑΒΑΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ

### 3.2.1.ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

Στην προσέγγιση της πραγματικής εικόνας της επιχείρησης αποφασιστικό ρόλο διαδραματίζουν οι προβλέψεις. Αυτές είναι ικανές να παίξουν σημαντικό ρόλο στην τελική διαμόρφωση του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης. Τόσο σημαντικό, που τα τελευταία χρόνια προξένησε αρκετές παρεμβάσεις από την πλευρά του φορολογικού νομοθέτη της χώρας μας. Το σημαντικό είναι ότι όλες αυτές οι παρεμβάσεις είχαν σαν στόχο τους, να περιορίσουν την αυθαίρετη εισαγωγή υπολογιστικών στοιχείων σε λογαριασμούς προβλέψεων. Αυτό, τουλάχιστον ως προς τον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων με σκοπό τη διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου.

Επομένως πρέπει να αναφερθεί, ότι αυτό που στη λογιστική λέμε πρόβλεψη κάθε άλλο παρά πρόβλεψη είναι. Αντίθετα, είναι λογιστικό γεγονός τετελεσμένο. Περιβάλλεται δε, με απόλυτη ακρίβεια και τάξη τον νόμιμο τύπο. Δηλαδή είναι γνωστό την ώρα που καταχωρείται και δεν είναι πιθανολογούμενο. Αποκαλώντας το με τη λέξη «πρόβλεψη», μεταφέρεται απλώς η καταχώρισή του στη χρήση που ανήκει και που δεν μπορεί να είναι άλλη από την προηγούμενη, εάν βεβαίως την προλάβουμε ανοικτή.

Το παράδειγμα που ακολουθεί θα βοηθήσει να γίνουν κατανοητά τα όσα αναφέρθηκαν για τις προβλέψεις.

Αν μια επιχείρηση υπολογίζει στις 25/3/2003+1 το ποσό που δικαιούται ως αποζημίωση ένας υπάλληλος, στην εντελώς υποθετική περίπτωση που την 31/12/2002 του είχε καταγγείλει τη σύμβαση. Σχηματίζει βεβαίως πρόβλεψη η οποία είναι και φορολογικώς εκπεστέα. Στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει ένα κατ' εκτίμηση έξοδο, αλλά ένα πολύ συγκεκριμένο και



απολογιστικό στοιχείο, διότι η αποζημίωση αυτή στις 31/12/2002 θεωρείται δεδουλευμένη και έχει ένα πολύ συγκεκριμένο τρόπο αποτίμησης που είναι κοινά αποδεκτός, θεσμοθετημένος και εφαρμόσιμος από όλους.

Επομένως η πρόβλεψη δεν έχει να κάνει με στοιχεία εκτιμητικά, αλλά με στοιχεία πολύ συγκεκριμένα και προ παντός απολογιστικά.

### 3.2.2.ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Στη χώρα μας, ο όρος λογιστική διαφορά χρησιμοποιούταν ως τώρα για να δείξει ότι ανάμεσα στα δεδομένα των βιβλίων της επιχείρησης και στα δεδομένα τυχόντος αντισυμβαλλόμενου ή τρίτου, υφίσταται διαφορά. Ειδικότερα σε ότι αφορά το εισόδημα, ο όρος λογιστική διαφορά χρησιμοποιείται για να δείξει τη διαφορά που ενδεχομένως υπάρχει μεταξύ δηλωθέντων αποτελεσμάτων και εκείνων που προκύπτουν βάσει φύλλου ελέγχου. Ο λογαριασμός του αναλυτικού καθολικού «88.06 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων» είναι εκείνος που απεικονίζει τον φόρο που αναλογεί στις λογιστικές διαφορές που εντοπίστηκαν στο εισόδημα.

Στην σχετική με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θεματογραφία, ο όρος λογιστική διαφορά δεν έχει καμία σχέση με τα προαναφερθέντα.

Το 12<sup>ο</sup> Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο ορίζει ρητά τον όρο «προσωρινές διαφορές», ο ορισμός των οποίων, δείχνει ότι υπάρχουν και «οριστικές διαφορές», για τις οποίες όμως δεν γίνεται καμία αναφορά στο πρότυπο.

Ως προσωρινές διαφορές ορίζει τις διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του.

Για να κατανοήσουμε τον ορισμό των προσωρινών διαφορών, πρέπει να γίνει προσπάθεια να κατανοηθεί το εξής ερώτημα: πως είναι δυνατόν, ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση αναγραφόμενο στον ισολογισμό να έχει φορολογική βάση διάφορη από τη λογιστική του αξία;

Αυτό γίνεται μόνο με ένα τρόπο, να περιέχεται σε μεταβατικούς λογαριασμούς του ενεργητικού ή του παθητικού. Άλλος τρόπος δεν υπάρχει. Μάλιστα δε, στους μεταβατικούς δεν έχουμε διαφορά αξιών και φορολογικής βάσης κατά κυριολεξία, αλλά έχουμε λογιστικές αξίες με φορολογική βάση μηδέν. Αυτό είναι βεβαίως αυτονόητο, αφού οι μεταβατικοί λογαριασμοί, δεν είναι αμιγώς περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις αλλά εισροές ή εκροές που ανήκουν στην επόμενη χρήση. Άρα είναι λογικό να έχουν φορολογική βάση μηδέν.

Το 12<sup>ο</sup> Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο διακρίνει τις προσωρινές διαφορές σε φορολογητέες και εκπεστέες κατά την επόμενη χρήση, που η λογιστική τους αξία μετακινείται σε λογαριασμούς εσόδων και εξόδων αντίστοιχα, σύμφωνα με τη φύση και τον προορισμό τους. Αυτό στο 12<sup>ο</sup> Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο αποκαλείται «ανάκτηση» ή «διακανονισμός».

Άρα επεξηγώντας τον ορισμό του 12<sup>ου</sup> Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου μπορούμε να πούμε:

Προσωρινές διαφορές λέγονται όσες αξίες εισροών/εκροών μεταφέρονται μέσω μεταβατικών στην επόμενη χρήση. Εξ' αυτών οι εκπεστέες αφορούν σε έξοδα και καταχωρούνται σε μεταβατικούς ενεργητικού, ενώ οι φορολογητέες αφορούν σε έσοδα και καταχωρούνται σε μεταβατικούς παθητικού.

Εκτός από τα προαναφερθέντα το 12<sup>ο</sup> Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο κάνει λόγο και για τις λεγόμενες χρονικές προσωρινές διαφορές. Λέει λοιπόν: «Ορισμένες προσωρινές διαφορές προκύπτουν, όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο αποτέλεσμα άλλης χρήσης. Τέτοιες προσωρινές διαφορές συχνά αναφέρονται ως χρονικές διαφορές».

Οριστικές λοιπόν διαφορές δεν μπορεί να είναι άλλες από αξίες εκροών που απαλλάσσονται οριστικά του φόρου και αξίες εισροών που δεν αναγνωρίζονται, προς έκπτωση από το εισόδημα.

Για παράδειγμα αναφέρω το εξής: με προηγηθείσα ή μεταγενέστερη έγκριση της πλειοψηφίας της γενικής συνέλευσης, αναγνωρίζονται δαπάνες μέχρι ενός ορίου, για την κάλυψη προσωπικών εξόδων του προέδρου του Δ.Σ. καθώς και της οικογένειάς του για διακοπές σε τροπικό νησί. Αυτά

βεβαίως είναι έξοδα που κατά τον φορολογικό νόμο ορισμένων χωρών (συμπεριλαμβανομένης και της δικής μας) δεν εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα, εκπίπτουν όμως από το διανεμητέο, βάσει αποφάσεως της γενικής συνέλευσης.

### 3.2.3.ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ

Ο αναβαλλόμενος φόρος πρώτα απ' όλα δεν είναι έννοια φορολογική. Δηλαδή δεν υπάρχει φόρος που να θεωρείται αναβαλλόμενος, ούτε κάτι τέτοιο περιέχει ή υπαινίσσεται η ονομασία του. Το περιεχόμενο αυτής της έννοιας, στις δικές μας λογιστικές συνήθειες και στη δική μας ακολουθούμενη πρακτική, συμπίπτει με την έννοια του «φόρου εισοδήματος επόμενης χρήσης» που και αυτή ωστόσο σε μας είναι άγνωστη. Σε εμάς ο «φόρος εισοδήματος επόμενης χρήσης» (αναβαλλόμενος) είναι άγνωστος, όχι διότι υπάρχει κάποιο κενό στο θεωρητικό υπόβαθρο της εφαρμοσμένης λογιστικής μας αλλά διότι δεν συνηθίζουμε να τηρούμε τον λογαριασμό του φόρου εισοδήματος σαν αποτελεσματικό (έξοδο) αλλά σαν λογαριασμό παθητικού. Ένα άλλο που δεν συνηθίζεται είναι να λογίζεται στα διανεμητέα κέρδη της χρήσης που κλείνει, έσοδα ή έξοδα που ανήκουν στην επόμενη, αλλά έχουν προεισπραχθεί ή προπληρωθεί. Μόνο κάτω από αυτούς τους όρους τίθεται ζήτημα προσδιορισμού του αναβαλλόμενου φόρου.

Οποιοδήποτε κονδύλι χαρακτηρίζεται σαν «επόμενης χρήσης», μαρτυράει ότι αυτό αρχικώς βρισκόταν καταχωρισμένο σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς της τρέχουσας χρήσης. Και η αιτία για την οποία ανοίγουμε ειδικό λογαριασμό, με το διακριτικό «επόμενης χρήσης» στον τίτλο του είναι ακριβώς η ανάγκη μεταφοράς του, μέσω μεταβατικών λογαριασμών, στα αποτελέσματα της επόμενης χρήσης. Δεν αποκλείεται και η περίπτωση όπου κάποιο έσοδο ή έξοδο να καταχωριστεί άμεσα σε μεταβατικό λογαριασμό, ως αποτέλεσμα επιλογής του λογιστή.

Ούτως ή άλλως απαραίτητη προϋπόθεση για να χαρακτηριστεί μια αξία, ως επόμενης χρήσης είναι να αναφέρεται σε έσοδο ή έξοδο. Άρα και ο φόρος που πρέπει να χαρακτηριστεί ως «φόρος επόμενης χρήσης» (αναβαλλόμενο), πρέπει να είναι αρχικώς τουλάχιστον καταχωρισμένος σε έναν αποτελεσματικό της χρήσης που κλείνει από όπου το ζητούμενο

είναι, να τον μεταφέρουμε στην επόμενη χρήση μέσω μεταβατικών.

Αυτή η λογιστική μέθοδος στην Ελλάδα είναι άγνωστη. Στην Ελλάδα, ανέκαθεν ήταν σε χρήση η άμεση μέθοδος προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος. Σύμφωνα με αυτήν ο φόρος εισοδήματος προκύπτει με την εφαρμογή του κατάλληλου φορολογικού συντελεστή πάνω στο τελικό αποτέλεσμα της χρήσης και καταχωρίζεται απ' ευθείας και με μιας σε λογαριασμό παθητικού ως υποχρέωση της επιχείρησης έναντι του δημοσίου.

Επιχειρώντας να γίνει γνωστή και στην Ελλάδα η μέθοδος παρακολούθησης της φορολογίας εισοδήματος με την τήρηση λογαριασμού φόρου-έξοδο, προσεγγίζεται, θέλοντας και μη και η έννοια του αναβαλλόμενου φόρου.

Ο φόρος εισοδήματος σαν λογαριασμός εξόδου, ανοίγει μεσούσης της χρήσεως και ευκαιρίας δοθείσης, με την πρώτη επιτυχή απόπειρα προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της βραχυχρόνιας κοστολογικής περιόδου (στην Ελλάδα μήνας ή τρίμηνο). Σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα αυτό μπορεί να γίνει μόνο με την βοήθεια των λογαριασμών της ομάδας 9 του Ενιαίου Λογιστικού Σχεδίου.

Πιο συγκεκριμένα, ανοίγουν δύο λογαριασμοί: Ένας που εικονίζει το φόρο του εισοδήματος ως έξοδο και ένας που τον ίδιο φόρο τον εικονίζει ως υποχρέωση προς το δημόσιο.

Οι δύο αυτοί λογαριασμοί, ως το τέλος της χρήσης, λειτουργούν σαν ζεύγος λογαριασμών. Δηλαδή δεν νοείται να κινηθεί ένας από αυτούς ερήμην του άλλου, άρα είναι σε πλήρη συμφωνία ανά πάσα χρονική στιγμή. Την ιδιότητα αυτή την διατηρούν μέχρι την διενέργεια των εγγραφών προσαρμογής. Δηλαδή μέχρι να διαμορφωθεί το ακριβές υπόλοιπο του λογαριασμού «88.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης προ φόρων» στη γενική λογιστική πλέον.

#### 3.2.4.Η ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ ΤΟΥ

Πρακτικά ο «φόρος εισοδήματος επόμενης χρήσης» (αναβαλλόμενος) προκύπτει με την εφαρμογή του συντελεστή φορολόγησης των κερδών, της επόμενης χρήσης, πάνω στη διαφορά των εξής μεταβατικών λογαριασμών:

Έσοδα επόμενης χρήσης

-

Έξοδα επόμενης χρήσης

Εάν το πρόσημο του δεύτερου μέλους της σχέσης είναι θετικό το 12<sup>ο</sup> Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο απαιτεί:

1) Να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στο αποτέλεσμα της σχέσης και μάλιστα με τον συντελεστή φορολόγησης που θα ισχύει κατά την επόμενη χρήση.

2) Να απεικονιστεί στην πίστωση ενός λογαριασμού υποχρέωσης.

Εάν αντίστροφα, το πρόσημο του δεύτερου μέλους της σχέσης είναι αρνητικό απαιτεί, αφού υπολογίσουμε ότι η επόμενη χρήση θα είναι προσοδοφόρα να:

1) Υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στο αποτέλεσμα της σχέσης.

2) Να απεικονιστεί στη χρέωση ενός λογαριασμού απαίτησης.

Η θεωρητική βάση της οδηγίας αυτής προσεγγίζεται με τις εξής παραδοχές:

Αν υποθεθεί ότι η επιχείρηση κατά τη χρήση 2003+1 δεν δουλέψει καθόλου, τότε στη δήλωσή της (του διαχειριστικού έτους 2003+1 οικονομικού έτους 2003+2) θα έχει ως έσοδα αυτά που στη χρήση 2003 εμφάνιζε στο μεταβατικό λογαριασμό «Έσοδα επόμενης χρήσης» και ως έξοδά της αντίστοιχα αυτά που εμφάνιζε στο μεταβατικό λογαριασμό «Έξοδα επόμενης χρήσης» και τίποτε άλλο. Αν πραγματοποιηθεί η αφαίρεση της σχέσης και από αυτήν προκύπτει κέρδος, τότε το κέρδος αυτό δεν είναι αμιγές αλλά περιέχει και το φόρο εισοδήματος της χρήσης 2003+1, που θα καταβληθεί το έτος 2003+2. Άρα κατά το 12<sup>ο</sup> Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο πρέπει κλείνοντας η χρήση 2003 και γνωρίζοντας ή υπολογίζοντας ποιος συντελεστής φορολογίας θα ισχύει το 2003+1 να υπολογιστεί ο φόρος που προκύπτει για τα κέρδη αυτά και να μεταφερθεί στην πίστωση ενός λογαριασμού υποχρέωσης μειώνοντας φυσικά το προυπολογισμένο αυτό κομμάτι κερδών ισόποσα. Αν από την αφαίρεση προκύπτει ζημιά και το μαγαζί δεν δουλέψει καθόλου, σημαίνει ότι το 2003+1, κάνοντας ανάλογη εφαρμογή της οδηγίας του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου, θα εμφανίζεται στον ισολογισμό μας μια απαίτηση, που δεν θα έχει το δημόσιο καμία σχέση με αυτήν. Γι' αυτό πριν αποφασιστεί να

καταλογιστεί ο φόρος αυτός πρέπει να γίνει βέβαιο προηγουμένως, ότι έστω και μακροπρόθεσμα θα πραγματοποιηθούν κέρδη, ώστε να μπορέσουμε να τον συμψηφίσουμε.

Μέχρι στιγμής συνηθίζαμε να εμφανίζουμε τον Ισολογισμό μας έτσι:

#### ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΧΡΗΣΗΣ 2003

Λοιπά στοιχεία ενεργητικού	1.000.000/900.000	Λ.Σ.Π
Μεταβατικοί λογ. Ενεργ.		/Μεταβ. λογ. Παθ.
Έξοδα επ. χρήσης	100.000	/200.000 Έσοδ.επ.χ
Σύνολο Ενεργητικού	1.100.000	/1.100.000 Σύν.Παθ

Για να ικανοποιείται το 12<sup>ο</sup> Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο και με τα ίδια δεδομένα θα πρέπει να τον εμφανίζουμε κάπως έτσι:

#### ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΧΡΗΣΗΣ 2003

Λοιπά στοιχεία ενεργητικού	1.000.000 /900.000	ΛΣΠ
Μεταβατικοί λογ. Ενεργητικού		/Μεταβ.Λογ.Παθ
Έξοδα επ. χρήσης	100.000	/165.000 έσοδ.επ χρ
		/35.000 Φ.επ χρήσ

Αν υποθέσουμε ότι στη χρήση 2003 ο λογαριασμός «88.03.04. τόκοι πιστωτικοί» περιλαμβάνει και μη δουλευμένους τέτοιους, που χρήζουν μεταφοράς στο μεταβατικό λογαριασμό «56.00.00. μη δεδουλευμένοι τόκοι εισπρακτέων συναλλαγματικών». Δοθέντος ότι η αξία τους για παράδειγμα είναι 9,980 ευρώ, τότε για να ικανοποιηθεί η οδηγία του 12<sup>ου</sup> Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου θα πρέπει η μεταφορά του ποσού αυτού να γίνει ως εξής:

80.03.04. Τόκοι πιστωτικοί	9,980	
56.00.;; Φ.Ε επομ.χρήσης		Φ
56.00.;; Μη δουλ. Τόκοι ει.συναλ.		9,980-Φ
(Α1)Μεταφορά ποσού τόκων στην		
Επόμενη χρήση μετά του αναλογούντος		
Φόρου		

Στην αρχή της χρήσης 2003+1 όπως είναι φυσικό θα επιχειρηθεί η μεταφορά του μεταβατικού λογαριασμού σε αποτελεσματικό κατά τον εξής τρόπο:

56.00.;;.Μη δεδουλευμένοι τόκοι εισπρ.Συναλλ/κων ΚΤ  
88.;;Τόκοι πιστωτικοί αποφορολογημένοι ΚΤ  
(Α2)Μεταφορά υπόλοιπου σε οικείο

Όπου Κ.Τ. το οποιοδήποτε υπόλοιπο Καθαρών Τόκων εμφανίζει ο λογαριασμός 56.00.;; Μη δεδουλευμένοι τόκοι εισπρ. Συναλλ/κων.

Ο λογαριασμός 88.;; Τόκοι πιστωτικοί αποφορολογημένοι είναι πρόσθετος αποφορολογημένος αποτελεσματικός και άρα στη χρήση 2003+1 δεν θα συμμετέχει στον προσδιορισμό του «86.99.Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως προ φόρων» γι' αυτό άλλωστε και τον εντάξαμε στον πρωτοβάθμιο 88.

Ορισμένα χρήσιμα συμπεράσματα τα οποία βγαίνουν στο κεφάλαιο αυτό είναι:

1)ο φόρος εισοδήματος βάσει των απαιτήσεων του 12<sup>ου</sup> Διεθνούς Λογιστικού Πλαισίου αποκτά διπλή υπόσταση όσο διαρκεί η χρήση και τριπλή στο τέλος της. Μια ως έξοδο, μια ως υποχρέωση και μια ως μεταβατικός παθητικού.

2)Ως λογαριασμός υποχρέωσης θα αποδώσει σωστά αυτόν που πρέπει να αποδοθεί.

3)Ως έξοδο μας βοηθάει στην κατανόηση της έννοιας φόρος εισοδήματος-έξοδο. Αξίζει δε, να παρατηρηθεί ότι ως πρόσθετος αποφορολογημένος αποτελεσματικός, περιλαμβάνει τόσο τον φόρο χρήσης όσο και τον αναβαλλόμενο, ο οποίος αναβαλλόμενος συμπεριφέρεται σαν να προεισπράττεται από τον μέτοχο.

4)Ως μεταβατικός βοηθάει στην κατανόηση του τι είναι η αναβαλλόμενη φορολογία.

### 3.3.ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ

Βάσει του 12<sup>ου</sup> Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου ο φόρος εισοδήματος αποκτά διπλή υπόσταση. Τίθεται λοιπόν το ερώτημα αν αρκούν οι προαναφερθείσες ενέργειες για να είμαστε βέβαιοι, αφ' ενός ότι λογίστηκε σωστά ο φόρος και αφ' ετέρου ότι λογίστηκε σωστά το άμεσα καταβλητέο κομμάτι του; Η απάντηση που θα δοθεί είναι αρνητική. Αυτό γιατί τι θα γινόταν αν στην επιχείρηση είχε συμβεί κάτι ανάλογο με αυτό που αναφέρθηκε στο παράδειγμα που χρησιμοποιήθηκε στο κεφάλαιο (3.2.1) για τις προβλέψεις;

Προφανώς θα διενεργείτο η εγγραφή προσαρμογής:

68.00 Λογισμένες αποζημιώσεις προσωπικού

44.00 Προβλέψεις αποζημιώσεων προσωπικού

(A8) Καταλογισμός αποζημιώσεων προσωπικού ως προβλέψεις

Εάν όμως σταματήσουμε εκεί ποια η σημασία του σχηματισμού της πρόβλεψης η οποία είναι και φορολογικώς εκπεστέα; Οι λογαριασμοί του ζεύγους, τροφοδοτήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσης ερήμην εγγραφών προβλέψεων. Άρα,



μετά το σχηματισμό της πρόβλεψης που φορολογικά εκπίπτει δεν μπορεί να εξακολουθούν να αποδίδουν το αληθές.

Άρα πρέπει να γίνει και η εγγραφή προσαρμογής του φόρου που είναι:

54.10.Μεσοπρόθεσμες φορολογικές υποχρεώσεις  
88.08 Φόρος εισοδήματος διαρκούσας της χρήσης  
(B8)Αντιλογισμός λόγω του προηγούμενου (A8).

Στο άρθρο (B8) κινείται και πάλι το ζεύγος των λογαριασμών του φόρου εισοδήματος και δεν κινείται ο λογαριασμός του αναβαλλόμενου φόρου. Επομένως, καμία σχέση οι προβλέψεις με τον «αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος». Οι προβλέψεις, επειδή εκ φύσεως μεταφέρουν λογιστικά γεγονότα από το μέλλον προς το παρελθόν και όχι αντίστροφα, δεν είναι δυνατό να εμπλέκονται με τον αναβαλλόμενο φόρο.

### 3.4.ΟΡΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ

Σύμφωνα με το 12<sup>ο</sup> Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο υπάρχουν διαφορές που προκύπτουν από την φορολογική αναμόρφωση. Οι διαφορές αυτές αποτελούνται από μόνιμες διαφορές όπως μη εκπεστέα έξοδα αυτοκινήτων και προσωρινές διαφορές όπου το έσοδο ή το έξοδο αναγνωρίζεται σε διαφορετική χρήση στις Οικονομικές Καταστάσεις απ' ότι για φορολογικούς σκοπούς.

Ο αναβαλλόμενος φόρος υπολογίζεται επί των προσωρινών διαφορών.

Πρέπει παράλληλα να επισημανθεί, ότι στις προσωρινές χρονικές διαφορές, δεν πρέπει να συγχέεται ο αναβαλλόμενος φόρος με την έννοια του φόρου έξοδο. Αυτό είναι πάρα πολύ εύκολο να συμβεί, λόγω του ότι οι έννοιες «αναβαλλόμενος» και «φόρος-έξοδο» συναντώνται διότι συνυπάρχουν στο κεφάλαιο των λογιστικών διαφορών. Ο φόρος των μη εκπεστέων δαπανών που κακώς χρησιμοποιήθηκε μέσα στο ζεύγος των λογαριασμών φόρου δεν αναβάλλεται αλλά υπολογίζεται και αντιλογίζεται.

Δηλαδή πρέπει να γίνει η εγγραφή:

88.08 Φόρος εισοδήματος διαρκούσας της χρήσης

## 54.10 Μεσοπρόθεσμες φορολογικές υποχρεώσεις Αντιλογισμός

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΠΑΓΙΑ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΣΕ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗ 4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Για την πλήρη κατανόηση της εναρμόνισης των αποσβέσεων με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, πρέπει να γίνει αναφορά για τη φιλοσοφία των προτύπων.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα εστιάζουν την προσοχή τους κυρίως στην ομοιόμορφη κατανομή των εσόδων και του κόστους από χρήση σε χρήση. Αυτό βέβαια, όπου είναι δυνατό. Και δυνατό είναι, όχι κατ' ανάγκη μόνο εκεί που υπάρχει πρόθεση καταδολίευσης των συμφερόντων των μετόχων.

Εάν ένας μεγαλομέτοχος μιας ανώνυμης εταιρίας, σκοπεύει να καρπωθεί το μεγαλύτερο κομμάτι από το υπερκέρδος που θα προκύψει από την εκποίηση ενός ακινήτου της εταιρίας, αδικώντας φυσικά τους μετόχους της μειοψηφίας, έχει πολλούς τρόπους και τεχνικές για να το κάνει. Ο πιο κλασικός τρόπος, συνίσταται στην έγκαιρη απογοήτευσή τους από τα αποτελέσματα της εταιρίας, ώστε να αναγκαστούν να ρευστοποιήσουν τους τίτλους τους. Έτσι, όταν στα κέρδη της χρήσης κατά την οποία θα εκποιηθεί το ακίνητο, προστεθούν και τα κέρδη από την εκποίησή του, δεν θα υπάρχουν πολλοί στην μοιρασιά.

Αυτό για να το πετύχει, επειδή δεν είναι πάντα εύκολο να γίνει με τα επίσημα παραστατικά εσόδων ή εξόδων, θα επιστρατεύσει μαζί με όλα τα άλλα και τα υπολογιστικά στοιχεία που συμμετέχουν ούτως ή άλλως στη διαμόρφωση των αποτελεσμάτων από χρήση σε χρήση. Τα εκτιμητικά στοιχεία μπορούν να παραποιήσουν τα αποτελέσματα, είτε με τη χρήση τους, είτε με παράλειψη της χρήσης τους.

Τα σπουδαιότερα από τα εκτιμητικά στοιχεία που διαμορφώνουν τα αποτελέσματα, ανήκουν στις κατηγορίες των αποσβέσεων και των προβλέψεων.

Ειδικά για τις αποσβέσεις, ο στόχος των προτύπων είναι να γίνονται κατά τρόπο που να διασφαλίζεται ότι το πάγιο δεν πρέπει, όταν εκποιηθεί, να εμφανίσει υπεραξία ή ζημία, που θα ωφελήσει ή θα επιβαρύνει τα αποτελέσματα μίας

συγκεκριμένης χρήσης. Γι' αυτό και οι μέθοδοι καταλογισμού των αποσβέσεων είναι περισσότερες από μία και οι οδηγίες γίνονται όλο και πιο πειστικές, σαφείς και συγκεκριμένες.

Στο σημείο αυτό όμως, παρεμβάλλονται τα δικαιώματα του δημοσίου κάθε χώρας, που όπως και στην Ελλάδα, ορίζουν ανώτατους συντελεστές απόσβεσης, έτσι ώστε άλλη απόσβεση να προκύπτει βάσει φορολογικής νομοθεσίας και άλλη βάσει επιχειρηματικής βούλησης ή βάσει των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.

#### 4.2 ΥΠΟΛΕΙΜΜΑΤΙΚΗ ΑΞΙΑ

Η υπολειμματική αξία παγίου δεν είναι το 0,01 ευρώ που αφήνουμε στο τέλος ως αναπόσβεστη. Αυτή η μηδαμινή αξία, λέγεται αξία υπόμνησης και τότε που το λογιστήριο λειτουργούσε εντελώς χειρόγραφα έπαιζε σπουδαίο ρόλο (ως δραχμή) στη διατήρηση της καρτέλας του παγίου στο αναλυτικό καθολικό, εφ' όσον το πάγιο είχε αποσβεσθεί ολοσχερώς, αλλά εξακολουθούσε να βρίσκεται σε παραγωγική ή άλλη λειτουργία. Σήμερα που τα μητρώα παγίων τηρούνται με μηχανογραφικό τρόπο η αξία αυτή είναι εντελώς άχρηστη.

Το γεγονός όμως ότι η αξία υπόμνησης αρκετές φορές συμπίπτει με την υπολειμματική, έχει δημιουργήσει την εσφαλμένη εντύπωση ότι η υπολειμματική αξία είναι πάντα 0,01 ευρώ.

Υπολειμματική είναι η αξία που υπολογίζουμε ότι θα μας δωθεί όταν αποφασίσουμε να αποσύρουμε κάποιο περιουσιακό στοιχείο (αντικείμενο), από εκείνον που θα δεχθεί να το αποκτήσει κáνοντάς του περαιτέρω χρήση ως μεταχειρισμένο.

Ως εκ τούτου δεν είναι πάντα ακριβής ο υπολογισμός της. Και γίνεται όλο και πιο δύσκολος όσο η ωφέλιμη μακροζωία του παγίου αυξάνει και όσο η χρήση του είναι εξειδικευμένη. Έτσι, μια εταιρία ενοικιάσεως αυτοκινήτων, που αποκτάει για παράδειγμα ένα Renault Megane σήμερα και σκοπεύει να το εκμεταλλευτεί ενοικιάζοντάς το για τρία χρόνια, μπορεί σχετικά εύκολα να υπολογίσει την τιμή που θα πιάσει εκποιώντας το μετά την τριετία. Αυτή η πιθανή αξία είναι η υπολειμματική αξία. Και δεν είναι αφύσικο, ένα ακριβώς ίδιο Renault Megane, που η ίδια εταιρία απέκτησε με το ίδιο τιμολόγιο σήμερα, αλλά σκοπεύει να το χρησιμοποιήσει για κάλυψη ιδίων αναγκών και

όχι για ενοικίαση, για μία πενταετία ή παραπάνω, να έχει διαφορετική αξία από το προηγούμενο.

Με περίπου ανάλογη άνεση, μπορεί μια πλοιοκτήτρια εταιρία να υπολογίσει την υπολειμματική αξία ενός πλοίου. Αυτό για να μη θεωρηθεί ότι η υπολειμματική αξία είναι πάντα μια αμελητέα αξία.

#### 4.3ΙΔΙΟΠΑΡΑΓΩΓΗ ΠΑΓΙΩΝ

Η υπόθεση της ιδιοπαραγωγής παγίων παρέχει την πιο πειστική απόδειξη, ότι στη λογιστική δεν χρειάζεται μεγάλη προσπάθεια για να βρεθούμε κατά λάθος εκτός θέματος.

Αυτό γιατί δεν είναι δυνατόν για παράδειγμα επιχείρηση βιομηχανική, που δεν ανήκει στον κατασκευαστικό τομέα, να ιδιοκατασκευάσει αποθηκευτικό χώρο. Να τον κατασκευάσει απλώς γίνεται. Να τον ιδιοκατασκευάσει μη όντας κατασκευαστική δεν γίνεται. Δεν πρόκειται για περίπτωση ιδιοκατασκευής παγίου, αλλά συνήθη κατασκευή παγίου με τη μέθοδο της αυτεπιστασίας. Δύο πράγματα τελείως διαφορετικά μεταξύ τους, που βεβαίως χρειάζονται και εντελώς διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση. Με τη μέθοδο της αυτεπιστασίας η επιχείρηση δεν υπογράφει μεν εργολαβικό, αλλά αναλαμβάνει όλες τις δαπάνες (υλικά, εργατικά και αμοιβή επιβλέποντος μηχανικού) με τιμολόγιο στο όνομά της.

Ιδιοκατασκευή παγίου έχουμε για παράδειγμα όταν μια βιομηχανία έτοιμου σκυροδέματος κατασκευάσει τεχνικό έργο, το οποίο προορίζει για κάλυψη δικής της ανάγκης, από σκυρόδεμα δηλαδή, αντλώντας αδρανή υλικά από τα αποθέματα των πρώτων υλών της και εργατικά από το προσωπικό, που διαθέτει για την εκτέλεση παραγγελιών της πελατείας της. Παρεμφερές είναι και το παράδειγμα μιας βιομηχανίας επίπλων που κατασκευάσε κάποια έπιπλα για να εξυπηρετήσει τις ανάγκες της διοικητικής λειτουργίας της, ή της λειτουργίας διάθεσης ή της λειτουργίας ερευνών και αναπτύξεως. Το κοινό χαρακτηριστικό σε όλες αυτές τις περιπτώσεις είναι ότι η επιχείρηση αποσύρει για το λόγο αυτό, κάποια συγκεκριμένη ποσότητα πρώτων υλών από τα αποθέματά της, παράλληλα δε, διαθέτει και κάποιες εργατοώρες αποσπώντας τες από το κονδύλι των αμοιβών του προσωπικού. Όταν το επιλοποιείο αποφασίσει να κατασκευάσει τεχνικό έργο εξυπηρέτησης των

μεταφορών του(για παράδειγμα ράμπα), δεν θεωρείται ότι ιδιοκατασκευάζει πάγιο. Απλώς το κατασκευάζει.

Άρα δεν χωρεί στη λογική, πως μια υποδηματοβιομηχανία, εκκοκιστήριο, αρωματοποιεία, σοκολατοποιεία ή βιομηχανία ενδυμάτων, μπορεί ποτέ να αντιμετωπίσει περίπτωση ιδιοπαραγωγής παγίου, διότι ούτε τα υποδήματα ούτε τα ενδύματα θεωρούνται πάγια. Αλλά από την άλλη οπτική γωνία, όταν ένα εργοστάσιο γραφικών τεχνών εκτυπώσει έντυπο για δική του χρήση, κάνει ιδιοπαραγωγή που δεν είναι βέβαια παγίου, αλλά δεν παύει να είναι ιδιοπαραγωγή.

Από λογιστική άποψη ο λογαριασμός «78 Ιδιοπαραγωγή παγίων» ανοίγει και ενημερώνεται με εγγραφές προσαρμογής.

Ανάμεσα στους όρους ιδιοκατασκευή και ιδιοπαραγωγή, που φαινομενικά τουλάχιστον δείχνουν να είναι το ίδιο, υπάρχει διαφορά. Κρίνοντας πάντα με οικονομικό και όχι τεχνικό κριτήριο, η βασική τους διαφορά βρίσκεται στην πηγή προέλευσης των υλικών κατασκευής τους.

Στην ιδιοκατασκευή, όλα τα υλικά δημιουργίας του αντικειμένου είναι τελείως ξένα από τις πρώτες ύλες ή τα άλλα υλικά που προορίζονται για την παραγωγική διαδικασία και αγοράστηκαν κατά ποσότητα τόση, ώστε να καλύψουν επακριβώς την ανάγκη κατασκευής του. Ωστόσο, ο ανθρώπινος κόπος και μέρος από τα βιομηχανικά έξοδα, προέρχονται από τα προοριζόμενα για την παραγωγική διαδικασία.

Στην ιδιοπαραγωγή δεν υπάρχει κανένας παραγωγικός πόρος ξένος προς την παραγωγική διαδικασία.

#### 4.4 ΤΡΟΠΟΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ

Υπάρχουν αρκετοί τρόποι αποσβέσεων του αναβαλλόμενου φόρου σύμφωνα και με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα.

Όμως οι δύο κυριότεροι τρόποι με βάση τα χαρακτηριστικά τους τα οποία είναι τα εξής:

Πρώτος τρόπος:

Πρώτο χαρακτηριστικό: Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται ανά βραχυχρόνια κοστολογική περίοδο με βάση πάντα τον συντελεστή που ορίζει η νομοθεσία και όχι με βάση τα έτη ωφέλιμης ζωής.

Δεύτερο χαρακτηριστικό: Οι αποσβέσεις πέραν των νομίμων κάθε χρήσης υπολογίζονται στο τέλος της, (βάσει ετών ωφέλιμης ζωής πλέον) και καταχωρίζονται σε πρόσθετο αποφορολογημένο αποτελεσματικό με εγγραφή προσαρμογής.

Δεύτερος τρόπος:

Πρώτο χαρακτηριστικό: Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται ανά βραχυχρόνια κοστολογική περίοδο με βάση πάντα τον συντελεστή που ορίζει η νομοθεσία και όχι με βάση τα έτη ωφέλιμης ζωής.

Δεύτερο χαρακτηριστικό: Οι αποσβέσεις πέραν των νομίμων κάθε χρήσης υπολογίζονται στο τέλος της, (βάσει ετών ωφέλιμης ζωής πλέον) και καταχωρίζονται στον ίδιο λογαριασμό αποσβέσεων της ομάδας 6.

Για την πλήρη κατανόηση και χάριν ευκολίας ας δεχθούμε ακόμη ότι:

- 1) Τηρείται η μέθοδος του φόρου έξοδο, όπως την περιγράψαμε στα προηγούμενα, με το ζεύγος των λογαριασμών «88.08 και 54.10» ενημερούμενο στο τέλος κάθε βραχυχρόνιας κοστολογικής περιόδου.
- 2) Ότι δεν προκύπτει από καμία άλλη εγγραφή προσαρμογής, πρόσθετος αποφορολογημένος αποτελεσματικός (χρονική προσωρινή διαφορά) οπότε το αποτέλεσμα είναι ίσο με τις αποσβέσεις πέραν των νομίμων.

Ανάλογα με τον τρόπο που ακολουθείται οι εγγραφές θα έχουν ως εξής:

#### 4.5 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΤΩΝ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

Ανεξαρτήτως ακολουθούμενης μεθόδου, κατά την εγγραφή προσαρμογής των αποσβέσεων στο ποσό που επιθυμεί η επιχείρηση προκύπτει όπως φαίνεται και στα παραδείγματα της ενότητας (4.4. Τρόποι αποσβέσεων αναβαλλόμενου φόρου) λογιστική διαφορά 50,000.00 ευρώ για την πρώτη χρήση και 40,000.00 ευρώ για την επόμενη.

Αυτή η διαφορά χρειάζεται διερεύνηση. Πρέπει να εξακριβωθεί περί τίνος πρόκειται. Πρόκειται περί προσωρινής χρονικής διαφοράς ή μήπως πρόκειται περί προσωρινής διαφοράς εκπεστέας στο μέλλον.

Τα κριτήρια για τον χαρακτηρισμό της είναι τρία:

1) Είναι βέβαιο ότι η χρήση θα είναι προσοδοφόρα;  
2) Είναι γνωστός ο συντελεστής της φορολογίας του εισοδήματος χρήσης για να διενεργήσουμε την αποφορολόγησή της;

3) Είναι η αξία της διαφοράς αυτής τόση ώστε να επηρεάζεται ουσιωδώς το λογιστικό (διανεμητέο) αποτέλεσμα;

Με τη χρήση των τριών αυτών κριτηρίων εάν μεν πρόκειται περί εκπεστέας προσωρινής διαφοράς, θα πρέπει να την μεταφέρουμε σε μεταβατικό λογαριασμό απαίτησης για να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης (μέθοδος Α). Εάν όμως πρόκειται περί χρονικής προσωρινής διαφοράς, για να εκπέσει στη χρήση 2003, πρέπει πρώτα να αποφορολογηθεί (μέθοδος Β) για να εκπέσει ο φόρος της πλέον από το φόρο εισοδήματος της χρήσης 2003+5 (από πίνακα της ενότητας 3.1. Το χάσμα των αποσβέσεων).

Το ζήτημα είναι υποκειμενικό και πρέπει να υπόκειται στον εξής συλλογισμό:

Όσο και αν είναι βέβαιο ότι η επιχείρηση θα υπάρχει το 2003+n, δεν είναι σίγουρο ότι αξίζει τον κόπο κάποιος να κάνει αποφορολόγηση, με έναν πιθανολογούμενο συντελεστή φόρου εισοδήματος. Την απάντηση εάν αξίζει τον κόπο ή όχι την δίνει η επίδραση που θα έχει η λογιστική διαφορά πάνω στο ύψος των διανεμητέων κερδών.



## ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Δεν είναι δυνατό να βρει στήριγμα η άποψη πως χωρίς λογαριασμό εξόδου για το φόρο εισοδήματος, έχουμε απώλεια σημαντικής πληροφορίας. Αυτό γιατί ο φόρος εισοδήματος είναι ποσοστό του καθαρού αποτελέσματος προ φόρων. Άρα εάν είναι γνωστά τα καθαρά αποτελέσματα, είναι γνωστός και ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί σε αυτά.

Από άποψη σαφήνειας των περιοδικών οικονομικών καταστάσεων, η μέθοδος του φόρου έξοδο δεν προσθέτει καμία σπουδαιότητα, γιατί από το ζεύγος των λογαριασμών του φόρου, δεν παράγονται έννομα αποτελέσματα υπέρ του δημοσίου. Τίποτα δε, δεν προδικάζει ότι μεταξύ των διανεμητέων αποτελεσμάτων της βραχυχρόνιας περιόδου και εκείνων της χρήσης θα υπάρξει κάποια σχέση αναλογίας.

Το να θεωρηθεί παραλογισμός ή πλεονασμός η εφαρμογή της μεθόδου αυτής είναι μάλλον άστοχο. Αλλά και από την άλλη πλευρά, για να θεωρηθεί ότι λειτούργησε αποτελεσματικά, θα πρέπει κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων ανά περίοδο (μήνα ή τρίμηνο), να γίνονται εγγραφές προσαρμογής είτε μέσω προβλέψεων είτε προυπολογιστικές, ανάλογες με αυτές που διενεργούνται στο τέλος της χρήσης. Αυτό όμως δεν είναι λιγότερης σημασίας και για τους τηρούντες την άμεση μέθοδο.

Επομένως, το σημαντικό στοιχείο που εισβάλλει στη λογιστική μας, με την είσοδο της μεθόδου φόρος-έξοδο, δεν είναι η παροχή πιο συγκεκριμένης πληροφορίας όπως αναμενόταν. Είναι απλώς άλλη μέθοδος.

Αποτελεί μεγάλο λάθος να βγει το συμπέρασμα, ότι το πρότυπο επιβάλλει την τήρηση του λογαριασμού του φόρου ως λογαριασμού εξόδου. Ούτε καν ότι υποστηρίζει ή ότι προωθεί τη μέθοδο αυτή πρέπει να συμπεράνει κανείς. Λογιστική μέθοδο δεν έχει δικαίωμα να μας υποδείξει κανείς, μηδέ της νομοθεσίας εξαιρουμένης. Εκείνο το οποίο είναι επιβεβλημένο, είναι ο ορθός υπολογισμός του αποτελέσματος της χρήσης και τίποτα περισσότερο. Το εάν θα γίνει χρήση ή όχι του ζεύγους των λογαριασμών φόρου, είναι ζήτημα υποκειμενικό και ως τέτοιο πρέπει να αντιμετωπιστεί.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- 1) Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Γεώργιος Τσιρίκος)
- 2) Λογιστική Εταιριών (Β. Σαρσέντη, Α. Παπαναστασάτου)
- 3) Λογιστική Εταιριών (Α. Τσαγκληκάνος)
- 4) Φορολογικά-Φοροτεχνικά (Δ. Καραγιάννης)