



**ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**“ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η  
ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)”**



www.shutterstock.com - 73526446

**ΙΣΙΔΩΡΑ ΠΑΠΑΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ, Α.Μ.: 9472**  
**ΔΗΜΗΤΡΗΣ ΣΙΑΜΠΑΛΗΣ, Α.Μ: 6335**

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ: ΧΥΤΗΣ ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ, Καθηγητής Εφαρμογών

**ΠΡΕΒΕΖΑ 2012**

**Εγκρίθηκε από την τριμελή εξεταστική επιτροπή**

Τόπος, Ημερομηνία :

**ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ**

1. Ονοματεπώνυμο, Υπογραφή
2. Ονοματεπώνυμο, Υπογραφή
3. Ονοματεπώνυμο, Υπογραφή

Ο Προϊστάμενος του Τμήματος

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΠΡΟΛΟΓΟΣ</b> .....	<b>4</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1</b> .....	<b>5</b>
<b>ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ</b> .....	<b>5</b>
1.1. Έννοια της επιχείρησης.....	5
1.2. Χαρακτηριστικά γνωρίσματα της επιχείρησης.....	5
1.3. Οι διακρίσεις των επιχειρήσεων .....	6
1.4. Νομική Μορφή Επιχειρήσεων.....	7
1.5. Νόμος 2190/1994 περί Ανωνύμων εταιρειών .....	10
1.6. Ο Νόμος 2238/1994 ( Κώδικας φορολογίας εισοδήματος ).....	13
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2</b> .....	<b>16</b>
<b>ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12</b> .....	<b>16</b>
2.1 Σκοπός - πεδίο εφαρμογής .....	16
2.2 Ορισμοί σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. 12 .....	17
2.3 Φορολογική βάση .....	19
2.4 Βασικές αρχές Δ.Λ.Π 12 .....	22
2.5 Εφαρμογή των ΔΛΠ & Ανάπτυξη υποχρεωτικών λογαριασμών του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.....	23
2.6 ΔΛΠ και κλείσιμο των λογιστικών βιβλίων όταν αυτά τηρούνται σύμφωνα με τα ΔΛΠ .....	24
2.7 Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και η επιτροπή λογιστικής τυποποίησης και ελέγχων .....	24
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3</b> .....	<b>28</b>
<b>Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ Α.Ε.</b> .....	<b>28</b>
3.1 Ιστορική εξέλιξη φορολογίας και ο Νόμος 2238/1994.....	28
3.2 Ο Χρόνος Επιβολής του Φόρου.....	28
3.3 Κύριος και συμπληρωματικός Φόρος των Α.Ε σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία.....	29
3.4 Έκπτωση εις τον Φόρων.....	30
3.5 Κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.....	31
3.6 Φορολογία μερισμάτων και λοιπών εισοδημάτων.....	32
3.7 Η δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος.....	35
3.8 Καταβολή και Προκαταβολή του Φόρου.....	37
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4</b> .....	<b>39</b>
<b>ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ</b> .....	<b>39</b>
4.1 Διεθνές λογιστικό πρότυπο 12 -φόροι εισοδήματος - αναβαλλόμενη Φορολογία).....	39
4.2 Ο ρόλος της Αναβαλλόμενης Φορολογίας.....	42
4.3 Ο χειρισμός των Φορολογικών Ζημιών .....	53
4.4 Αναπροσαρμογή Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού .....	55
4.5 Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων.....	57
4.6 Η Ειδική Περίπτωση της Υπεραξίας.....	58
4.7 Επενδύσεις σε Θυγατρικές, Συγγενείς και Κοινοπραξίες .....	60
4.8 Επιμέτρηση κόστους.....	62

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 .....</b>	<b>67</b>
<b>ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΦΟΡΩΝ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....</b>	<b>67</b>
<b>ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....</b>	<b>67</b>
5.1 Οι Φόροι στον Ισολογισμό .....	67
5.2 Οι Φόροι στα Αποτελέσματα.....	67
5.3 Το δικαίωμα Συμψηφισμού.....	68
5.4 Γνωστοποιήσεις σχετικές με Φόρους Έξοδα (ή Έσοδα).....	68
5.5 Γνωστοποιήσεις σχετικές με τη σχέση Λογιστικού- Φορολογητέου Αποτελέσματος.....	70
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 .....</b>	<b>72</b>
<b>ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΩΝ Ε.Λ.Π ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π.....</b>	<b>72</b>
6.1 Εισαγωγή .....	72
6.2 Η Βασικότερη Διαφορά.....	72
6.3 Επιμέρους Διαφορές.....	74
6.4 Συνοπτικός πίνακας σημαντικών διαφορών ΕΛΠ με Δ.Λ.Π .....	90
6.5 Γενικό παράδειγμα επιχείρησης εμφάνισης των Γνωστοποιήσεων σχετικά με τη σχέση Λογιστικού- Φορολογητέου Αποτελέσματος.....	90
<b>ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....</b>	<b>93</b>
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....</b>	<b>94</b>
<b>ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ .....</b>	<b>95</b>

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στο σύγχρονο και ευμετάβλητο οικονομικό σύστημα, νέα θέματα προκύπτουν καθημερινά και προσφέρονται για έρευνα και μελέτη. Παρά το γεγονός αυτό, ένα από τα θέματα που απασχολεί με αμείωτο ενδιαφέρον τις επιχειρήσεις, σε όλα τα χρόνια που μετρά ως σήμερα η παγκόσμια οικονομία, είναι η φορολογία εισοδήματος. Ένα θέμα που παραμένει πάντοτε σύγχρονο και καθοριστικό για τις επιχειρήσεις καθώς από την φορολογία εξαρτώνται τα καθαρά τους κέρδη, για τις κυβερνήσεις καθώς μέσω αυτής χρηματοδοτούν το κυβερνητικό τους έργο και για τους πολίτες καθώς από τη μία το καθαρό ατομικό τους εισόδημα περικόπτεται, ενώ από την άλλη απολαμβάνουν τα απαραίτητα κοινωνικά αγαθά που τους παρέχονται από τη πολιτεία.

Από το 2005 και έπειτα η χώρα μας έχει υιοθετήσει, τα διεθνή Λογιστικά Πρότυπα(Δ.Λ.Π.). Προς το παρόν η εφαρμογή τους είναι προαιρετική για όλες τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε. και υποχρεωτική μόνο για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών. Οι ριζικές μεταβολές που επιφέρουν τα Δ.Λ.Π. δε θα μπορούσαν να αφήσουν ανεπηρέαστο το αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος. Το πρότυπο 12, με τίτλο «Φόροι Εισοδήματος», περιλαμβάνει όλες τις ρυθμίσεις που προβλέπουν τα Δ.Λ.Π. επί του θέματος, εισάγοντας πολλές καινοτομίες. Αποτέλεσμα της ελληνικής πραγματικότητας, που περιγράφηκε παραπάνω και των εξελίξεων από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., είναι ότι επικρατεί ένας προβληματισμός και μία σύγχυση.

Σκοπός της εργασίας αυτής είναι η καταγραφή όλων των φορολογικών υποχρεώσεων που πρέπει να τηρούν οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν Δ.Λ.Π , καθώς επίσης και τα λογιστικά βιβλία που προβλέπονται .

Οι διαφορές που προκύπτουν ανάμεσα στα Κέρδη που προσδιορίζονται για τους σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και φορολογικοί νόμοι ) και σε αυτά που προσδιορίζονται με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π) καθώς και ο Λογιστικός και Φορολογικός χειρισμός των σχετικών θεμάτων αποτελεί ένα ιδιαίτερα πολύπλοκο και εξειδικευμένο θέμα για όλους τους εμπλεκόμενους (Λογιστές , Ελεγκτές , Εποπτικές και Φορολογικές Αρχές.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

### ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

#### 1.1. Έννοια της επιχείρησης

Επιχείρηση είναι κάθε συγκεκριμένος συνδυασμός των συντελεστών της παραγωγής ( φύσης – κεφαλαίου – εργασίας ) ανεξάρτητα φύσης, σκοπού, συγκρότησης και μεγέθους με τον οποίο πραγματοποιείται η παραγωγή αγαθών ή υπηρεσιών και η κάλυψη ανθρώπινων αναγκών.

Σύμφωνα με τον ορισμό, η επιχείρηση σαν εμπειρικό φαινόμενο είναι ένα πολύπλοκο κοινωνικό σύστημα. Εκφράζει φαινόμενο με πολυδιάστατες όψεις ( π.χ. οικονομική, τεχνολογική, κοινωνική κλπ ). Η επιχείρηση βρίσκεται σε διαρκή εξάρτηση και σχέση αλληλεπίδρασης με τον κόσμο που την επιβάλλει.

#### 1.2. Χαρακτηριστικά γνωρίσματα της επιχείρησης

Τα βασικά στοιχεία που συγκροτούν μια επιχείρηση είναι :

**α. Οι παραγωγικές εγκαταστάσεις :** Κτίρια, μηχανήματα που τα χρησιμοποιεί η επιχείρηση για την παραγωγή των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγει, ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις, υγρά καύσιμα κι άλλα που κινούν την παραγωγική διαδικασία, σύγχρονη τεχνολογία κ. α.

**β. Οι πρώτες και βοηθητικές ύλες** που τροφοδοτούν τις παραγωγικές εγκαταστάσεις και υφίστανται μια επεξεργασία σε μια συνεχή ροή μέσα στο παραγωγικό κύκλωμα και τελικά αποτελούν τα παραγόμενα προϊόντα και την εκροή τους προς την κοινωνία, όταν βγούνε από το παραγωγικό κύκλωμά της.<sup>1</sup>

**γ. Οι άνθρωποι :** Το ανθρώπινο δυναμικό, ο ανθρώπινος παράγοντας κάθε επιχείρησης. Οι άνθρωποι είναι ο ζωντανός συντελεστής της παραγωγής που αξιοποιεί τα πάντα μέσα στην επιχείρηση. Είναι το μόνο έμψυχο και το πιο δυναμικό στοιχείο της. Η επιστήμη και η εμπειρία αποδείξανε ότι το εργατικό δυναμικό μιας επιχείρησης δεν είναι ένας ανόργανος όγκος ατόμων. Η εργασία σε μια επιχείρηση είναι συλλογική και δεν καθορίζεται από τα ατομικά συμφέροντα κάθε ατόμου, αλλά

---

<sup>1</sup> Γ. Φλώρου, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2004.

αντίθετα το αίσθημα του να ανήκει κανείς σε μια ομάδα, αποτελεί το κίνητρο ανθρώπινης συμπεριφοράς.

**δ. Το χρήμα** αποτελεί πολύ σημαντικό στοιχείο για κάθε επιχείρηση. Είναι δύναμη και εξουσία στο εσωεπιχειρηματικό και στο εξωεπιχειρηματικό περιβάλλον. Με το χρήμα μπορεί η επιχείρηση να αποκτήσει τα μέσα παραγωγής, τη νέα τεχνολογία, να πληρώσει το άριστο προσωπικό, ν' αγοράσει τις πρώτες ύλες, τις ενέργειες, τις πληροφορίες κτλ. Η ύπαρξη της χρηματικής ρευστότητας αποτελεί βασικό στοιχείο της επιχείρησης, ώστε να πραγματοποιηθεί δίχως εμπόδια η λειτουργία του παραγωγικού κυκλώματός της. Βέβαια μπορεί να προσφύγει στον ξένο δανεισμό, όμως, μόνο με το δικό της χρήμα μπορεί να εξασφαλίσει και την οικονομική ανεξαρτησία και την αυτοτέλεια της μέσα στο επιχειρηματικό χώρο.

**ε. Η ενημέρωση και οι πληροφορίες :** Με αυτές θα διαμορφώσει η διοίκηση την επιχειρησιακή της συμπεριφορά στον επιχειρηματικό χώρο, που είναι η κοινωνία μέσα στην οποία δρα για να πετύχει, να επιβιώσει, και να πραγματώσει τους στόχους της.

**στ. Τεχνολογία :** Η επιχείρηση δίχως την σύγχρονη τεχνολογία είναι δύσκολο να επιβιώσει βιολογικά. Η τεχνική πρόοδος είναι σήμερα βασικό χαρακτηριστικό της επιχείρησης. Η τεχνική υπήρξε πάντοτε ένας μεγάλος βοηθός του ανθρώπου, που τον βοήθησε να επιβιώσει βιολογικά στο περιβάλλον του.

### 1.3. Οι διακρίσεις των επιχειρήσεων

Οι επιχειρηματικές οικονομικές μονάδες διακρίνονται:

α) Ανάλογα με τον **επιδιωκόμενο σκοπό** σε μονάδες κοινωφελούς χαρακτήρα και κερδοσκοπικές μονάδες.

β) Ανάλογα με την **νομική μορφή** σε Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.) και Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.).

γ) Ανάλογα με τον **ιδρυτή και ιδιοκτήτη** τους σε ιδιωτικές επιχειρηματικές μονάδες, δημόσιες επιχειρηματικές μονάδες και μικτές επιχειρηματικές μονάδες.

Το μεγαλύτερο ποσοστό των επιχειρηματικών μονάδων είναι ιδιωτικές επιχειρήσεις οι οποίες διακρίνονται:

(i) Ανάλογα με το **αντικείμενο δράσης** τους σε επιχειρήσεις Πρωτογενούς Παραγωγής (δασικές, κτηνοτροφικές, αλιευτικές, γεωργικές κλπ), επιχειρήσεις Δευτερογενούς Παραγωγής ( βιομηχανικές, βιοτεχνικές και γενικότερα οι μεταποιητικές επιχειρήσεις, σε επιχειρήσεις Τριτογενούς Παραγωγής (εμπορικές ή εμπορευματικές επιχειρήσεις, χρηματοδοτικά ιδρύματα, κλπ) και σε επιχειρήσεις μικτού αντικειμένου δράσης.

(ii) Ανάλογα με το **μέγεθος** οι επιχειρήσεις διακρίνονται σε πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες.

(iii) Ανάλογα με τη **νομική μορφή** διακρίνονται σε ατομικές και εταιρικές(N.Π.Ι.Δ.). Οι εταιρικές παραπέρα διακρίνονται σε προσωπικές εταιρίες ή εταιρίες μεριδίων (Ο.Ε., απλή Ε.Ε., αφανής ή συμμετοχική εταιρία), κεφαλαιουχικές εταιρίες ή εταιρίες κατά μετοχές (κατά μετοχές Ε.Ε., Α.Ε., συμπλοιοκτησία) και μεικτές (Ε.Π.Ε., συνεταιρισμός) Γ. *Φλώρον, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2004.*

#### **1.4. Νομική Μορφή Επιχειρήσεων**

Οι κυριότερες από τις νομικές μορφές επιχειρήσεων είναι οι παρακάτω:

##### **1. Ατομική Επιχείρηση**

Η επιχείρηση, στη περίπτωση αυτή, ανήκει σε ένα και μόνο φυσικό πρόσωπο, τον επιχειρηματία και δεν αποτελεί χωριστή νομική προσωπικότητα. Έχει σαν επωνυμία το όνομα του φυσικού προσώπου καθώς και το φορολογικό του μητρώο. Κύριο πλεονέκτημά της είναι η μεγάλη ευελιξία ως προς τις επιχειρηματικές αποφάσεις που αφορούν στο είδος της δραστηριότητας, στην επιλογή των τεχνικών μεθόδων και ως ένα βαθμό στο μέγεθος της παραγωγής.

##### **2. Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο. Ε.)**

Αποτελεί προσωπική εταιρεία και τη συστήνουν δύο ή περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που τη σχέση τους θα πρέπει να χαρακτηρίζει υψηλός βαθμός αμοιβαίας εμπιστοσύνης. Οι εταίροι ευθύνονται «αλληλέγγυα και απεριόριστα» και με την

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

προσωπική τους περιουσία ανεξάρτητα με το ποσοστό συμμετοχής τους στο εταιρικό κεφάλαιο και οι αποφάσεις διέπονται από την αρχή της ομοφωνίας. Τα βιβλία που τηρούνται είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (Β ή Γ κατηγορίας).

### **3. Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.)**

Τα πρόσωπα αυτά μετέχουν ως ετερόρρυθμα μέλη, ευθύνονται μέχρι του ποσού του κεφαλαίου που έχουν εισφέρει και δεν δικαιούνται επιχειρηματικής αμοιβής. Θα πρέπει να υπάρχει τουλάχιστον ένας ομόρρυθμος εταίρος, ο οποίος θα ευθύνεται απεριόριστα και αλληλέγγυα. Κατά τα λοιπά ισχύουν τα ίδια με την ομόρρυθμη εταιρεία και σε ότι αφορά τους ομόρρυθμους εταίρους ή τον ομόρρυθμο εταίρο, τα βασικά χαρακτηριστικά είναι ίδια.

### **4. Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.)**

Αποτελεί κεφαλαιουχική εταιρεία και αφορά τη σοβαρότερη μορφή εταιρικής δραστηριότητας, η οποία διέπεται από ειδικό νομικό καθεστώς. Είναι νομικό πρόσωπο αυτόνομο, με δική του επωνυμία, περιουσία και έδρα, ανεξάρτητο από τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν.

Για την ίδρυσή της απαιτείται :

- Κεφάλαιο τουλάχιστο 60.000 € (σε περίπτωση μετατροπής ή συγχώνευσης 300.000 €) το οποίο διαιρείται σε ίσα μερίδια που ονομάζονται μετοχές και τις κατέχουν φυσικά ή νομικά πρόσωπα (μέτοχοι) ανάλογα με το κεφάλαιο που έχουν εισφέρει.
- Συμβολαιογραφικό έγγραφο (καταστατικό) περίληψη του οποίου δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.
- Έγκριση από την αρμόδια Νομαρχία.

Η ευθύνη των μετόχων περιορίζεται στο ποσό του κεφαλαίου που έχουν εισφέρει. Τηρεί υποχρεωτικά βιβλία Γ' κατηγορίας (διπλογραφικό λογιστικό σύστημα). Τα διοικητικά όργανα της εταιρείας είναι :

- η Γενική Συνέλευση των μετόχων
- το Διοικητικό Συμβούλιο

Τα βασικά χαρακτηριστικά της Ανώνυμης Εταιρείας είναι τα ακόλουθα:

- Οι αυστηροί όροι δημοσιότητας κατά την ίδρυσή της αλλά και καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής της.
- Ο μέτοχος συμμετέχει στην εκλογή της διοίκησης της εταιρείας, στη διαμόρφωση των γενικών αρχών της πολιτικής και στα κέρδη, ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που διαθέτει.
- Στη γενική συνέλευση των μετόχων κάθε μέτοχος διαθέτει τόσους ψήφους όσες είναι οι μετοχές που κατέχει. Σε περίπτωση ζημιών ή πτωχεύσεως είναι υπεύθυνος μέχρι του ποσού που έχει καταβάλει για τις μετοχές του, δηλαδή, στη χειρότερη περίπτωση, οι μετοχές του χάνουν τελείως την αξία τους.
- Η μεταβίβαση των μετοχών και των δικαιωμάτων που τις συνοδεύουν είναι ελεύθερη.
- Έχει δική της περιουσία που διακρίνεται από την περιουσία των μετόχων της και έχει πλήρη ευθύνη έναντι των πιστωτών της και του Δημοσίου μέχρι του συνόλου της αξίας της κινητής και ακίνητης περιουσίας της.

##### **5. Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)**

Είναι μία ενδιάμεση εταιρική μορφή, ανάμεσα στις προσωπικές και στις ανώνυμες εταιρείες. Το κύριο γνώρισμα των εταιρειών αυτών είναι το μικρό κεφάλαιο που χρειάζεται για τη σύστασή τους και η περιορισμένη ευθύνη των εταίρων (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) τους, μέχρι το ύψος του κατατεθειμένου εταιρικού κεφαλαίου, όπως ακριβώς συμβαίνει και με τις ανώνυμες εταιρείες, σε αντίθεση με τις προσωπικές εταιρείες. Για τη λήψη των αποφάσεων απαιτείται η πλειοψηφία τόσο των εταιρικών μεριδίων όσο και των εταίρων (φυσικά ή νομικά πρόσωπα). Υποχρεωτικά θα πρέπει να τηρεί Γ' κατηγορίας βιβλία. Τα διοικητικά όργανα της εταιρείας είναι η «Γενική Συνέλευση» των εταίρων που συγκαλείται τουλάχιστον μία φορά το χρόνο και ο «διαχειριστής» που εκλέγεται από τη Γενική Συνέλευση. Γ. Φλώρου, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2004.

### 1.5. Νόμος 2190/1994 περί Ανωνύμων εταιρειών

Παρακάτω γίνεται μια μικρή αναφορά στον νόμο 2190/94 που αναφέρεται στις Ανώνυμες εταιρίες.

Κάθε ανώνυμη εταιρεία είναι εμπορική, ακόμη και αν ο σκοπός της δεν είναι εμπορική επιχείρηση. Το καταστατικό της πρέπει να περιλαμβάνει την εταιρική επωνυμία και το σκοπό της εταιρείας, την έδρα που μπορεί να είναι δήμος ή κοινότητα της Ελληνικής Επικρατείας, την διάρκεια, το ύψος και τον τρόπο καταβολής του εταιρικού κεφαλαίου, ότι αφορά στις μετοχές και τους μετόχους της καθώς και τα σχετικά με τη λύση και εκκαθάριση της εταιρείας. Το καταστατικό της ανώνυμης εταιρείας καταρτίζεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο και υπογράφεται από τους ιδρυτές της. Ο Υπουργός Εμπορίου (τόρα Υπουργός Ανάπτυξης) υποχρεούται να προκαλέσει την απόφαση για τη σύσταση της ανώνυμης εταιρείας και την έγκριση του καταστατικού της. Η εταιρεία κηρύσσεται άκυρη αν το καταστατικό της παρουσιάζει ορισμένες ελλείψεις ή δεν εγκριθεί, εάν ο σκοπός της είναι παράνομος ή αντίκειται στη δημόσια τάξη καθώς και αν ο αριθμός των ιδρυτών είναι κατώτερος από δύο ή δεν έχουν ικανότητα για δικαιοπραξία.

Η ανώνυμη εταιρεία λαμβάνει την επωνυμία της από το είδος της επιχείρησης που ασκεί. Η επωνυμία της πρέπει να περιέχει τις λέξεις «Ανώνυμη Εταιρεία». Όλες οι πράξεις που αφορούν ανώνυμες εταιρείες δημοσιεύονται υποχρεωτικά στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, που τηρείται στην υπηρεσία του υπουργείου Εμπορίου της νομαρχίας όπου έχει την έδρα της η εταιρεία. Ανακοίνωση της καταχώρισης στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών των πράξεων και των στοιχείων που υποβάλλονται σε δημοσιότητα δημοσιεύεται στο τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβέρνησης. Κάθε έντυπο της εταιρείας πρέπει να αναφέρει τουλάχιστον το Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών όπου έχει εγγραφεί η εταιρεία, τον αριθμό μητρώου της, την επωνυμία, την έδρα της και επίσης να αναφέρεται ρητά αν βρίσκεται σε εκκαθάριση.

Πρόσωπα που έχουν ενεργήσει στο όνομα υπό ίδρυση εταιρείας ευθύνονται απεριόριστα και εις ολόκληρο. Ευθύνεται όμως μόνη η εταιρεία για τις πράξεις που έγιναν ρητά στο όνομα της κατά το ιδρυτικό στάδιο εάν μέσα σε τρεις μήνες από την

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

απόκτηση νομικής προσωπικότητας, ανέλαβε τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις πράξεις αυτές.

Το κατώτατο όριο του μετοχικού κεφαλαίου ορίζεται στο ποσό των εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ ολοσχερώς καταβεβλημένο κατά την σύσταση της εταιρείας εάν η κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου γίνεται μόνο από τους ιδρυτές της εταιρείας και στο ποσό του ενάμισι εκατομμύριου (1.500.000) ευρώ ολοσχερώς καταβεβλημένου εάν η κάλυψη του κεφαλαίου γίνεται από το κοινό με δημόσια εγγραφή. Το κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρείας διαιρείται σε μετοχές που είναι ανώνυμες ή ονομαστικές και ενσωματώνονται σε τίτλους μιας ή περισσότερων μετοχών. Απαγορεύεται στην Ανώνυμη εταιρεία η απόκτηση των δικών της μετοχών. *Γ. Φλώρου, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2004.*

### **Αλλοδαπές ανώνυμες εταιρίες**

Οι αλλοδαπές ανώνυμες εταιρίες πρέπει πριν την εγκατάσταση υποκαταστήματος ή πρακτορείου τους στην Ελλάδα να υποβάλλουν στο Υπουργείο Εμπορίου αντίγραφο της ιδρυτικής πράξης και του καταστατικού τους καθώς και κάθε τροποποίηση τους στην Ελληνική γλώσσα με επικυρωμένη μετάφραση, αντίγραφο του εγγράφου πληρεξουσιότητας του αντιπροσώπου ή πράκτορα τους, το οποίο περιλαμβάνει απαραίτητα και διορισμό αντικλήτου, καθώς και να αναφέρουν το έτος σύστασης τους και το ονοματεπώνυμο των εκπροσωπούντων την εταιρεία στην έδρα της. Αντίγραφο του ετήσιου ισολογισμού της εταιρείας πρέπει να υποβληθεί στο Υπουργείο Εμπορίου μέσα σε τρεις μήνες από την έγκριση του.

Οι επιστολές και τα έγγραφα παραγγελιών αλλοδαπής εταιρείας πρέπει να φέρουν τις ενδείξεις που ορίζονται για τις ελληνικές εταιρείες και επιπλέον την ένδειξη του Μητρώου στο οποίο έχει καταχωρηθεί ο φάκελος του υποκαταστήματος και ο αριθμός καταχώρησης του.

### **Συγχώνευση**

Η συγχώνευση ανώνυμων εταιρειών πραγματοποιείται με απορρόφηση ή σύσταση νέα εταιρείας.

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

Συγχώνευση με απορρόφηση είναι η πράξη με την οποία μια ή περισσότερες ανώνυμες εταιρείες, αυτές που εξαφανίζονται, οι απορροφούμενες, οι οποίες λύνονται χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, μεταβιβάζουν σε άλλη υφιστάμενη ανώνυμη εταιρεία, νέα εταιρεία, απορροφούσα το σύνολο της περιουσίας τους (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους μετοχών εκδιδόμενων από την απορροφούσα εταιρεία και ενδεχομένως, καταβολής ενός χρηματικού ποσού σε μετρητά προς συμψηφισμό μετοχών τις οποίες δικαιούνται.

Συγχώνευση με σύσταση νέας εταιρείας είναι η πράξη με την οποία δύο ή περισσότερες ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες λύνονται χωρίς να ακολουθήσει εκκαθάριση, μεταβιβάζουν σε ανώνυμη εταιρεία, την οποία συνιστούν, το σύνολο της περιουσίας τους (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους τους, μετοχών εκδιδόμενων από τη νέα εταιρεία και ενδεχομένως ενός χρηματικού ποσού σε μετρητά προς συμψηφισμό μετοχών τις οποίες δικαιούνται.

**Διάσπαση**

Διάσπαση με απορρόφηση είναι η πράξη με την οποία μια ανώνυμη εταιρεία, η διασπώμενη, η οποία λύεται χωρίς ν' ακολουθήσει εκκαθάριση, μεταβιβάζει σε άλλες υφιστάμενες ανώνυμες εταιρείες (επωφελούμενες) το σύνολο της περιουσίας της (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους μετοχών εκδιδόμενων από τις επωφελούμενες εταιρείες και ενδεχομένως καταβολής ενός ποσού σε μετρητά προς συμψηφισμό μετοχών τις οποίες δικαιούνται.

Διάσπαση με σύσταση νέων εταιρειών είναι η πράξη με την οποία μια ανώνυμη εταιρεία, η διασπώμενη, η οποία λύεται χωρίς ν' ακολουθήσει εκκαθάριση, μεταβιβάζει σε άλλες ανώνυμες εταιρείες που συνιστώνται ταυτόχρονα (επωφελούμενες) το σύνολο της περιουσίας της (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους μετοχών εκδιδόμενων από τις επωφελούμενες εταιρείες και ενδεχομένως καταβολής ενός ποσού σε μετρητά προς συμψηφισμό μετοχών τις οποίες δικαιούνται.

Διάσπαση με απορρόφηση και σύσταση νέων εταιρειών είναι η πράξη με την οποία μια ανώνυμη εταιρεία, η διασπώμενη, η οποία λύεται χωρίς ν' ακολουθήσει εκκαθάριση, μεταβιβάζει μερικώς σε άλλες υφιστάμενες ανώνυμες εταιρείες

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

(επωφελούμενες με απορρόφηση) και μερικώς σε άλλες ανώνυμες εταιρείες που συνιστώνται ταυτόχρονα (επωφελούμενες με σύσταση) το σύνολο της περιουσίας της (ενεργητικό και παθητικό) έναντι απόδοσης στους μετόχους μετοχών εκδιδόμενων από τις επωφελούμενες εταιρείες και ενδεχομένως καταβολής ενός ποσού σε μετρητά προς συμψηφισμό μετοχών τις οποίες δικαιούνται. *Γ. Φλώρου, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2004.*

**Οι αλλαγές του νόμου 3604/2007**

Με το νέο νόμο 3604/2007 αναμορφώθηκε ριζικά το θεσμικό πλαίσιο λειτουργία της ΑΕ. Με το Ν. 3604/2007 ο νόμος 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιρειών μεταβάλλεται και εναρμονίζεται με το κοινοτικό δίκαιο (Οδηγία 2006/68/ΕΚ) και τη δικαστηριακή πρακτική. Μερικές από τις σημαντικότερες αλλαγές είναι:

Περιορίζεται σε σημαντικό βαθμό η διοικητική παρέμβαση στη σύσταση και στη λειτουργία της Α.Ε. και αντιμετωπίζεται το πρόβλημα της γραφειοκρατίας.

Επιτρέπεται η ίδρυση μονοπρόσωπης Α.Ε, και ως εκ τούτου εναρμονίζεται το ελληνικό δίκαιο με το δίκαιο των υπολοίπων κρατών μελών.

Διευρύνονται τα περιθώρια καταστατικών διαμορφώσεων, με αποτέλεσμα οι μέτοχοι να διαμορφώνουν ελεύθερα κάποια ειδικότερα ζητήματα στο καταστατικό.

Διευκολύνεται η επιχειρηματική επιλογή των ενδιαφερομένων ενώ απλοποιείται η σύσταση και η λειτουργία της εταιρείας.

Ο καινούριος νόμος περιέχει, επίσης, διατάξεις σχετικές με ζητήματα εξαιρέσεων, τροποποιήσεων, ανακλήσεων, ποσοστών, δικαιωμάτων μετόχων, εταιρικών σχέσεων, απλούστευσης καταστατικών, δυνατοτήτων τηλεδιασκέψεων και ορίου απόκτησης μετοχών. Μια σημαντική καινοτομία είναι ότι καταργείται η απόκτηση μετοχών με στόχο τη στήριξή τους στο Χρηματιστήριο.

**1.6. Ο Νόμος 2238/1994 ( Κώδικας φορολογίας εισοδήματος )**

Μέχρι το 1989 ίσχυαν στη χώρα μας δύο νόμοι σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος. Το νομοθετικό διάταγμα 3325/55, το οποίο οριστικοποιήθηκε το 1955 και προέβλεπε ότι «επιβάλλεται φόρος επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

κτώμενου υπό παντός φυσικού προσώπου» καθώς και το νομοθετικό διάταγμα 3843/58, το οποίο ρύθμιζε τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων.

Το 1989, τριάντα πέντε περίπου χρόνια μετά την ψήφιση τους, τα δύο αυτά νομοσχέδια κωδικοποιήθηκαν σε ένα ενιαίο νομοθετικό κείμενο, τον «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», με το προεδρικό διάταγμα 129/89. Τα άρθρα 1-85 αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και τα υπόλοιπα 86-104 τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.

Αργότερα έγινε νέα κωδικοποίηση και προέκυψε ο νόμος 2238/94, στον οποίον τα άρθρα 1-97 αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και τα επόμενα 98-108 στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Επειδή η φορολογία είναι το κυριότερο εργαλείο είσπραξης εσόδων και δημοσιονομικής πολιτικής, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος έχει γίνει πολλές φορές αντικείμενο συζητήσεων, επικρίσεων και τροποποιήσεων. Μία τροποποίηση με ιδιαίτερες επιπτώσεις, χάριν στη καινοτομία που εισήγαγε, είναι αυτή του νόμου 2065/92. Ο νόμος αυτός εισήγαγε τη φορολόγηση των εταιριών Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., κοινοπραξιών με το άρθρο 7, το οποίο αντικατέστησε το άρθρο 16α του νόμου 3323/55 (η κωδικοποίηση σε 2238/94 δεν είχε προκύψει ακόμη). Μέχρι τότε δεν φορολογούνταν οι εταιρίες αυτές παρά μόνον οι εταίροι τους. Μεγάλη επίσης καινοτομία του νόμου ήταν με τα άρθρα 20-27 η καθιέρωση ανά τετραετία της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, ώστε να μπορέσουν οι επιχειρήσεις να δείξουν την περιουσία τους σε «τρέχουσες αξίες».

Σε συνέχεια των φορολογικών αλλαγών και τροποποιήσεων, το 2002 κυρώθηκε ο νέος φορολογικός νόμος 22/38/94, ως κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Μέχρι σήμερα πλήθος άλλων τροποποιήσεων έχουν επιβληθεί στον νόμο αυτόν, χωρίς όμως να αλλάξει ο βασικός του κορμός. Ενδεικτικά αναφέρουμε τροποποιητικούς νόμους όπως τους 2386/96, 2390/96, 2443/96, 2459/97, 2515/97, 2523/97, 2579/98, 2601/98, 2682/99, 2703/99, 2753/99, 2789/00, 2784/00, 2892/01, 2946/01, 2954/01, 2992/02, 3028/02, 3052/02, 3091/02  
.....κ.α.

Θα πρέπει να παρατηρήσουμε εδώ ότι και σε άλλες χώρες της Ε.Ε. οι αλλαγές και οι τροποποιήσεις της φορολογίας είναι περισσότερες συγκρινόμενες με άλλους κλάδους

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Α.Π.)**

της νομοθεσίας τους. Αλλά στη χώρα μας, και παρά τις υποσχέσεις για απλούστευση του φορολογικού συστήματος, οι αλλαγές είναι πολύ περισσότερες και μάλιστα κάποιες φορές διενεργούνται με τέτοιο τρόπο, που παραπλανεί ακόμη και τους πλέον ειδικούς.

Στη συνέχεια της εργασίας μας, όπου αναφέρουμε την φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, θα αναφερόμαστε στον νόμο 2238/94, καθώς αυτός αποτελεί το βασικό νομοθέτημα που ρυθμίζει τη φορολογία των φυσικών και νομικών προσώπων, και κατά συνέπεια των ανωνύμων εταιριών με τις οποίες θα ασχοληθούμε παρακάτω. Υπάρχουν βέβαια και διάφορες άλλες διατάξεις, διάσπαρτες σε διάφορα νομοθετήματα, που αφορούν ειδικές κατηγορίες ανωνύμων εταιριών (όπως τραπεζικές, ασφαλιστικές, αμοιβαίων κεφαλαίων, εκμεταλλεύσεως πλοίων και αεροπλάνων κτλ.), όμως ξεφεύγουν από τα όρια της παρούσας εργασίας.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΤΟ ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12

#### 2.1 Σκοπός - πεδίο εφαρμογής

Σκοπός του Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Το προέχον θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από:

(α) Τη μελλοντική ανάκτηση (τακτοποίηση) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό μιας επιχείρησης, και

(β) Συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Κατά την καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης εξυπακούεται ότι η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία αυτού του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αν αναμένεται ότι η ανάκτηση ή η τακτοποίηση αυτή της λογιστικής αξίας θα καταστήσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων μεγαλύτερες (μικρότερες) από ότι αυτές θα ήταν, αν η ανάκτηση ή η τακτοποίηση αυτή δεν είχε φορολογικές συνέπειες, το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση), με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις.<sup>2</sup>

Το Πρότυπο απαιτεί από μια επιχείρηση να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιεί τις ίδιες τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα. Έτσι, για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται στο κέρδος ή στη ζημιά, οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης στα κέρδη ή στη ζημιά. Για συναλλαγές και άλλα γεγονότα που αναγνωρίζονται απ' ευθείας στα ίδια κεφάλαια, οποιεσδήποτε σχετικές

---

<sup>2</sup> Δημήτρης Ντζανάτος, 2008

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

φορολογικές επιπτώσεις αναγνωρίζονται επίσης κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια. Ομοίως, η αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε μία συνένωση επιχειρήσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από εκείνη τη συνένωση επιχειρήσεων ή το ποσό οποιασδήποτε υπέρβασης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου πέραν του κόστους της συνένωσης.

Το Πρότυπο επίσης ασχολείται με την καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους, με την παρουσίαση των φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις και με τη γνωστοποίηση των πληροφοριών που αφορούν τους φόρους εισοδήματος.

Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των φόρων εισοδήματος.

Για τους σκοπούς του Προτύπου, οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους φόρους που επιβάλλονται στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και βασίζονται στο φορολογητέο εισόδημα. Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν επίσης φόρους, όπως οι παρακρατούμενοι φόροι, οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μία θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία κατά τη διανομή κερδών προς την επιχείρηση που συντάσσει οικονομικές καταστάσεις.

## **2.2 Ορισμοί σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. 12**

Οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται:

- **Λογιστικό εισόδημα ( αποτέλεσμα )** : είναι το καθαρό κέρδος ή ζημία μιας περιόδου, πριν από την αφαίρεση του εξόδου του φόρου.
- **Φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία)**: είναι το ποσό του κέρδους (ή ζημίας) μιας περιόδου, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν τεθεί από τις φορολογικές αρχές, επί του οποίου είναι πληρωτέοι (επιστρεπτέοι) οι φόροι εισοδήματος.

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

- **Έξοδο φόρου (έσοδο φόρου):** είναι το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της περιόδου και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.

- **Τρέχων φόρος:** είναι το ποσό των πληρωτέων (επιστρεπτέων) φόρων εισοδήματος που αφορά στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) μιας περιόδου.

- **Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις:** είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν σε φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

- **Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις:** είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτά σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε:

(α) Εκπεστές προσωρινές διαφορές,

(β) Μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές, και

(γ) Μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους

- **Προσωρινές διαφορές:** είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του. Οι προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι:

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

(β) Είτε εκπεστές προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται (εξοφλείται).

- **Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης:** είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

Το έξοδο φόρου (έσοδο φόρου) περιλαμβάνει το τρέχον έξοδο φόρου (τρέχον έσοδο φόρου) και το αναβαλλόμενο έξοδο φόρου (αναβαλλόμενο έσοδο φόρου).<sup>3</sup>

### 2.3 Φορολογική βάση

Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά από φορολογητέα οικονομικά οφέλη που θα εισρεύσουν σε μια επιχείρηση, όταν αυτή ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου. Αν αυτά τα οικονομικά οφέλη δε θα είναι φορολογητέα, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου ενεργητικού είναι ίση με τη λογιστική αξία του.

Όταν η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν είναι άμεσα εμφανής, είναι χρήσιμο να λαμβάνεται υπόψη η θεμελιώδης αρχή πάνω στην οποία αυτό το Πρότυπο στηρίζεται: Ότι μία επιχείρηση, με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις, οφείλει να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (απαίτηση) οποτεδήποτε η ανάκτηση ή η τακτοποίηση της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης θα καθιστούσε τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές μεγαλύτερες (μικρότερες) από όσες θα ήταν αν η ίδια ανάκτηση ή τακτοποίηση δεν είχε φορολογικές συνέπειες.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται από τη σύγκριση των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, με την κατάλληλη φορολογική βάση. Η φορολογική βάση προσδιορίζεται με αναφορά σε μία ενοποιημένη φορολογική δήλωση, σε όσες περιοχές προβλέπεται η υποβολή τέτοιας δήλωσης. Σε άλλες περιοχές, η φορολογική βάση προσδιορίζεται με αναφορά στις φορολογικές δηλώσεις κάθε επιχείρησης του ομίλου.

Για την καλύτερη κατανόηση των παραπάνω, παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:<sup>4</sup>

**1. Μηχάνημα κόστους 100.** Για φορολογικούς σκοπούς, απόσβεση ίση με 30 έχει ήδη εκπεστεί στην τρέχουσα και στις προηγούμενες περιόδους και το απομένον κόστος θα εκπεστεί σε μελλοντικές περιόδους, είτε ως απόσβεση είτε μέσω μιας έκπτωσης κατά

<sup>3</sup> Δημήτρης Ντζανάτος, 2008

<sup>4</sup> Καραγιάννης Δημ. - Καραγιάννη Αικ. - Καραγιάννης Ιωάν., Εκδόσεις Αρίων, Θεσ/νίκη 2007

την πώληση. Τα έσοδα που δημιουργούνται από τη χρησιμοποίηση του μηχανήματος είναι φορολογητέα, κάθε κέρδος από την πώληση του μηχανήματος θα είναι φορολογητέο και κάθε ζημία από την πώληση θα είναι εκπεστέα φορολογικά. Η φορολογική βάση του μηχανήματος είναι 70.

2. Τόκος εισπρακτέος έχει λογιστική αξία 100. Το σχετικό έσοδο τόκου θα φορολογηθεί σε ταμιακή βάση. Η φορολογική βάση του εισπρακτέου τόκου είναι μηδέν.

3. Απαιτήσεις κατά πελατών έχουν λογιστική αξία 100. Το σχετικό έσοδο έχει ήδη περιληφθεί στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία). Η φορολογική βάση των εμπορικών απαιτήσεων είναι 100.

4. Μερίσματα εισπρακτέα από θυγατρική έχουν λογιστική αξία 100. Τα μερίσματα δεν είναι φορολογητέα. Στην ουσία, ολόκληρη η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου είναι εκπεστέα από τα οικονομικά οφέλη. Συνεπώς, η φορολογική βάση των εισπρακτέων μερισμάτων είναι 100.<sup>5</sup>

5. Δάνειο εισπρακτέο έχει λογιστική αξία 100. Η εξόφληση του δανείου δεν θα έχει φορολογικές συνέπειες. Η φορολογική βάση του δανείου είναι 100.

Η φορολογική βάση μιας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά σε σχέση με αυτήν την υποχρέωση σε μελλοντικές περιόδους. Στην περίπτωση εσόδου το οποίο εισπράττεται προκαταβολικά, η φορολογική βάση της προκύπτουσας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό του εσόδου που δεν θα είναι φορολογητέο σε μελλοντικές περιόδους.

### **Παραδείγματα**

---

<sup>5</sup> Σύμφωνα με αυτήν την ανάλυση, δεν υπάρχουν φορολογητέες προσωρινές διαφορές. Μία εναλλακτική ανάλυση είναι ότι τα σωρευμένα εισπρακτέα μερίσματα έχουν μηδενική φορολογική βάση και ότι εφαρμόζεται μηδενικός φορολογικός συντελεστής στις προκύπτουσες φορολογητέες προσωρινές διαφορές των 100. Σύμφωνα και με τις δύο αναλύσεις, δεν υπάρχει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

1. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα έξοδα με λογιστική αξία 100. Το σχετικό έξοδο θα εκπεστεί φορολογικά σε ταμιακή βάση. Η φορολογική βάση των δεδουλευμένων εξόδων είναι μηδέν.

2. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται προεισπραχθέντες πιστωτικοί τόκοι, με λογιστική αξία 100. Το σχετικό έσοδο τόκων φορολογήθηκε σε ταμιακή βάση. Η φορολογική βάση του προεισπραχθέντος τόκου είναι μηδέν.

3. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα έξοδα με λογιστική αξία 100. Το σχετικό έξοδο έχει ήδη εκπεστεί φορολογικά. Η φορολογική βάση των δεδουλευμένων εξόδων είναι 100.

4. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα έξοδα για ποινές και πρόστιμα με λογιστική αξία 100. Τα πρόστιμα και οι ποινές δεν εκπίπτουν φορολογικά. Η φορολογική βάση των δεδουλευμένων εξόδων για ποινές και πρόστιμα είναι 10 (α).

5. Υποχρέωση δανείου έχει λογιστική αξία 100. Η εξόφληση του δανείου δεν θα έχει φορολογικές συνέπειες. Η φορολογική βάση του δανείου είναι 100.

Μερικά στοιχεία έχουν φορολογική βάση, αλλά δεν είναι αναγνωρισμένα ως περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις στον ισολογισμό. Για παράδειγμα, κόστη έρευνας αναγνωρίζονται στα έξοδα κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους της περιόδου, στην οποία αυτά υφίστανται, αλλά μπορεί να μην επιτρέπεται η έκπτωσή τους κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) μέχρι μία μεταγενέστερη περίοδο. Η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης του κόστους της έρευνας, όντας το ποσό που οι φορολογικές αρχές θα επιτρέψουν για έκπτωση σε μελλοντικές περιόδους και της μηδενικής λογιστικής αξίας, αποτελεί εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο.

Όταν η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν είναι αμέσως εμφανής, είναι χρήσιμο να λαμβάνεται υπόψη η θεμελιώδης αρχή πάνω στην οποία αυτό το Πρότυπο στηρίζεται: ότι μια οικονομική οντότητα, με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις, οφείλει να αναγνωρίσει μία αναβαλλόμενη φορολογική

υποχρέωση (περιουσιακό στοιχείο) οποτεδήποτε η ανάκτηση ή ο διακανονισμός της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης θα καθιστούσε τις μελλοντικές φορολογικές πληρωμές μεγαλύτερες (μικρότερες) από όσες θα ήταν αν η ίδια ανάκτηση ή ο διακανονισμός δεν είχε φορολογικές συνέπειες. Το παράδειγμα Γ που ακολουθεί την παράγραφο 52 απεικονίζει περιστάσεις όπου μπορεί να είναι χρήσιμο να λαμβάνεται υπόψη αυτή η θεμελιώδης αρχή, π.χ. όταν η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης εξαρτάται από τον αναμενόμενο τρόπο ανάκτησης ή διακανονισμού.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται από τη σύγκριση των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, με την κατάλληλη φορολογική βάση. Η φορολογική βάση προσδιορίζεται με αναφορά σε μία ενοποιημένη φορολογική δήλωση, σε όσες δικαιοδοσίες προβλέπεται η υποβολή τέτοιας δήλωσης. Σε άλλες δικαιοδοσίες, η φορολογική βάση προσδιορίζεται με αναφορά στις φορολογικές δηλώσεις κάθε οικονομικής οντότητας του ομίλου. *Καραγιάννης Δημ. - Καραγιάννη Αικ. - Καραγιάννης Ιωάν., Εκδόσεις Αρίων, Θεσ/νίκη 2007*

## **2.4 Βασικές αρχές Δ.Λ.Π 12**

Το Δ.Λ.Π. 12 διέπουν οι παρακάτω βασικές αρχές :

**1.** Με την αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας υποχρέωσης), η επιχείρηση αναμένεται να ανακτήσει ή να διακανονίσει τη λογιστική αξία του στοιχείου αυτού. Στην περίπτωση που η ανάκτηση ή ο διακανονισμός της λογιστικής αξίας του στοιχείου, είναι πιθανό να καταστήσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων μεγαλύτερες (ή μικρότερες) από ότι αυτές θα ήταν, αν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός αυτός δεν είχε καμία φορολογική επίδραση, τότε η επιχείρηση, με ορισμένες εξαιρέσεις, πρέπει να αναγνωρίσει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (ή αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση).

**2.** Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, αν οι συναλλαγές και τα οικονομικά γεγονότα που αφορούν

αυτή τη φορολογική επίδραση αναγνωρίζονται επίσης στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

3. Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αν οι συναλλαγές και τα οικονομικά γεγονότα που αφορούν αυτή τη φορολογική επίδραση αναγνωρίζονται επίσης στα ίδια κεφάλαια.

## 2.5 Εφαρμογή των ΔΑΠ & Ανάπτυξη υποχρεωτικών λογαριασμών του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου<sup>6</sup>

Βάσει των διατάξεων του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ. {Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/92)}, ο επιτηδευματίας που τηρεί Βιβλία Τρίτης Κατηγορίας (Διπλογραφικό Σύστημα), εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980/ ΦΕΚ Α' 283) ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, εκτός των λογαριασμών της ομάδος «9» (Αναλυτική Λογιστική), οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των λογαριασμών γίνεται κατά το Δεκαδικό Σύστημα και είναι της μορφής: 00.00.00, π.χ. «60.00.00 Τακτικές Αποδοχές Έμμισθου Προσωπικού». Η προμήθεια του Π.Δ. 1123/1980 μπορεί να γίνει τόσο από το Εθνικό Τυπογραφείο, όσο και από το ελεύθερο εμπόριο, όπου κυκλοφορούν αρκετά συγγράμματα, τα οποία εκτός της ανάπτυξης των λογαριασμών, περιέχουν επιπλέον αναλύσεις και ερμηνευτικές λύσεις.

-Σχετικά με τη δυνατότητα εταιρίας να:

(ι) συντάσσει μηνιαία εσωλογιστική κοστολόγηση σε ημερομηνίες που δεν συμπίπτουν με την τελευταία ημερομηνία κάθε μήνα (εκτός από την 31.12 εκάστου έτους), για λόγους που οφείλονται σε θέματα αναφοράς (Reporting) των εταιρειών ενός ομίλου διεθνώς, χρήση κοινού ERP από το σύνολο των εταιρειών του ομίλου κ.λ.π., και

---

<sup>6</sup> <http://www.elte.org.gr/images/files/pdf/slot%2004-8.pdf?phpMyAdmin=23feafeed5f7829eef03302a69cb5d56>

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Α.Π.)**

(υ) να ενημερώνει με τα στοιχεία της βραχυχρόνιας (μηνιαίας) εσωλογιστικής κοστολόγησης των φορολογικών βιβλίων (ημερολογίων της αναλυτικής λογιστικής) στις ίδιες ημερομηνίες με τις αντίστοιχες που διενεργείται η εσωλογιστική κοστολόγηση για λόγους ΔΛΠ:

Με δεδομένο ότι τα θέματα προσδιορισμού του κόστους (διαδικασίες – ημερομηνίες – μέθοδοι) είναι κυρίως εσωτερικά διοικητικά θέματα των εταιρειών, οι ανωτέρω υπό (ι) και (υ) χειρισμοί είναι επιτρεπτοί εφόσον δεν θίγουν τις κατά τα ΔΠΧΠ συντασσόμενες και δημοσιευόμενες οικονομικές καταστάσεις.

**2.6 ΔΛΠ και κλείσιμο των λογιστικών βιβλίων όταν αυτά τηρούνται σύμφωνα με τα ΔΛΠ**

Σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τον Κανονισμό 1606/2002 περί υιοθέτησης των ΔΛΠ, η εφαρμογή των ΔΛΠ αποσκοπεί στην σύνταξη και δημοσίευση οικονομικών καταστάσεων που παρουσιάζουν ακριβοδίκαια την οικονομική θέση και τα αποτελέσματα των εταιρειών. Στα πλαίσια αυτά και για την «εύρυθμη» εφαρμογή των ΔΛΠ σύμφωνα με τον άρθρο 139 του Ν. 2190/1920 (κεφάλαιο 15) δεν είναι υποχρεωτική η διενέργεια των κυκλικών λογιστικών κινήσεων που προβλέπονται στα πλαίσια των λογαριασμών 80,86 και 88 του Ελληνικού Λογιστικού Σχεδίου (ΕΓΛΣ). Σημειώνεται ότι η μη τήρηση των λογιστικών κινήσεων των λογαριασμών 80,86 και 88 διευκολύνει τις επιχειρήσεις χωρίς σε καμία περίπτωση να συνεπάγεται δυσκολίες για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

**2.7 Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και η επιτροπή λογιστικής τυποποίησης και ελέγχων**

Μια από τις σημαντικότερες λογιστικές Οδηγίες σχετικά με την υποχρεωτική και προαιρετική εφαρμογή από τις εταιρείες των ΔΛΠ στην χώρα μας προβλέπει την υποχρέωση σύνταξης και δημοσιοποίησης των οικονομικών της καταστάσεων με βάση τα ΔΠΧΠ και για τη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας έπαυσε η υποχρέωσή της για την εφαρμογή των ΔΠΧΠ.

Παρακάτω παραθέτουμε την οδηγία όπως αυτή έχει δημοσιευθεί :

ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)

ΤΟ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ  
ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΩΝ (ΕΛΤΕ)

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 9 του νόμου 3148/2003 (ΦΕΚ 136 Α της 5ης Ιουνίου 2003).
  1. Την υπ' αριθμόν 37930/ΔΙΟΕ1264/14-10-2005 (ΦΕΚ 1432Β) Κοινή Απόφαση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών “Καθορισμός Αρμοδιοτήτων των Υφυπουργών Οικονομίας και Οικονομικών”
3. Την υπ' αριθμ. 14650/ΔΙΟΕ 85/17.3.2004 (ΦΕΚ 547 Β κοινή απόφαση του Πρωθυπουργού και του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών «Καθορισμός Αρμοδιοτήτων των Υφυπουργών Οικονομίας και Οικονομικών».
4. Την υπ' αριθμ. 15339/ΔΙΟΕ 91/23.3.2004 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών «Μεταβίβαση Αρμοδιοτήτων και εξουσίας να υπογράφουν με εντολή Υπουργού στους Γενικούς Γραμματείς.
5. Την 36278/891/13-9-2006 έγκριση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.
6. Τον Κανονισμό Λειτουργίας του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (ΦΕΚ 872 Β της 28ης Ιουνίου 2005).
7. Το γεγονός ότι από τις διατάξεις αυτής της Απόφασης δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού.

Εκδίδει τη Λογιστική Οδηγία 0002/060825 το κείμενο της οποίας έχει ως εξής:

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΟΔΗΓΙΑ 0002/060825

1. Η οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ υποχρεωτικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 134 του Ν.2190/1920, και η οποία παύει να έχει την υποχρέωση αυτή, εξακολουθεί να έχει την υποχρέωση σύνταξης και δημοσιοποίησης των οικονομικών της καταστάσεων με βάση τα ΔΠΧΠ και για τη διαχειριστική χρήση εντός της οποίας έπαυσε η υποχρέωσή της για την εφαρμογή των ΔΠΧΠ. Σε περίπτωση που σε αυτή τη διαχειριστική χρήση δεν ληφθεί

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

απόφαση περί προαιρετικής εφαρμογής των ΔΠΧΠ στο μέλλον, κατά τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 134 του Ν.2190/1920, τεκμαίρεται ότι η οικονομική οντότητα δεν θα εφαρμόσει στο μέλλον τα ΔΠΧΠ.

2. Η οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ προαιρετικά, με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων της, για συγκεκριμένη, κάθε φορά, χρονική περίοδο των πέντε ή περισσότερων συνεχών διαχειριστικών χρήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 134 του Ν.2190/1920, και η οποία, εντός της εκάστοτε ελαχίστης ή της αποφασισμένης μεγαλύτερης χρονικής περιόδου εφαρμογής των ΔΠΧΠ, δεν ανανεώσει, με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων, την προαιρετική εφαρμογή των ΔΠΧΠ, για μια επιπλέον πενταετία ή μεγαλύτερη χρονική περίοδο ή επ' άοριστο, τεκμαίρεται ότι θα διακόψει την εφαρμογή των ΔΠΧΠ μετά το τέλος της αποφασισθείσας χρονικής περιόδου εφαρμογής. Για την οικονομική οντότητα που εφαρμόζει τα ΔΠΧΠ προαιρετικά για άοριστο πέραν της πενταετίας χρονικό διάστημα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 134 του Ν. 2190/1920, η παύση της εφαρμογής των ΔΠΧΠ ισχύει από την επόμενη διαχειριστική χρήση από αυτήν εντός της οποίας λήφθηκε η σχετική απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων περί διακοπής της εφαρμογής των ΔΠΧΠ.

3. (α) Στις ετήσιες και στις ενδιάμεσες οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως στην οποία θα συνταχθούν για τελευταία φορά οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, γίνεται η εκάστοτε κατάλληλη γνωστοποίηση από τις κατωτέρω:

(i) ότι η εφαρμογή των ΔΠΧΠ παύει και ότι η εφαρμογή των ΔΠΧΠ στο μέλλον εξαρτάται από απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων,

(ii) ότι η εφαρμογή των ΔΠΧΠ δεν θα συνεχισθεί στην επόμενη χρήση, με ήδη ειλημμένη απόφαση.

Στην περίπτωση της επ' άοριστο εφαρμογής των ΔΠΧΠ, αν δεν έχει ληφθεί απόφαση πριν την δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων δεν γίνεται καμία γνωστοποίηση, πέραν, βεβαίως, του ότι οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται προαιρετικά σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ.

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

(β) Στις πρώτες οικονομικές που δεν θα συνταχθούν με τα ΔΠΧΠ αλλά με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, πρέπει να γίνει αναμόρφωση των στοιχείων της προηγούμενης περιόδου, ώστε αυτά να είναι συγκρίσιμα. Επίσης, στις Σημειώσεις αυτών των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να παρασχεθούν αναλυτικές συμφωνίες:

(i) για τις διαφορές της Καθαρής Θέσης μεταξύ ΔΠΧΠ και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων κατά την έναρξη και την λήξη της συγκριτικής περιόδου.

(ii) για τις διαφορές των αποτελεσμάτων χρήσεως της συγκριτικής περιόδου μεταξύ ΔΠΧΠ και Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Η εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων κατά την έναρξη της συγκριτικής περιόδου γίνεται, ως τα Πρότυπα (Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) αυτά να εφαρμόζονταν ανέκαθεν (αναδρομική εφαρμογή).

4. Ο ελεγκτής της οικονομικής οντότητας των παραγράφων 1 και 2 έχει υποχρέωση, κατά τον έλεγχο ή επισκόπηση των ετήσιων ή ενδιάμεσων οικονομικών καταστάσεων να διατυπώσει την γνώμη του με έμφαση, τόσο για τις οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως εντός της οποίας αποφασίσθηκε ή τεκμαίρεται η διακοπή της εφαρμογής των ΔΠΧΠ, όσο

και για τις οικονομικές καταστάσεις της πρώτης χρήσεως για την οποία δεν εφαρμόζονται τα ΔΠΧΠ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 5.1 του ΕΕΠ 7700 και την παράγραφο 30 του ΔΕΠ 700.

<http://www.elte.org.gr/images/files/pdf/slot%2004->

[08.pdf?phpMyAdmin=23feafeed5f7829eef03302a69cb5d56](http://www.elte.org.gr/images/files/pdf/slot%2004-08.pdf?phpMyAdmin=23feafeed5f7829eef03302a69cb5d56)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ Α.Ε.

#### 3.1 Ιστορική εξέλιξη φορολογίας και ο Νόμος 2238/1994

Μέχρι το 1989 ίσχυαν στη χώρα μας δύο νομοσχέδια σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος. Το νομοθετικό διάταγμα 3325/55, το οποίο οριστικοποιήθηκε το 1955 και προέβλεπε ότι «επιβάλλεται φόρος επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος κτώμενου υπό παντός φυσικού προσώπου» καθώς και το νομοθετικό διάταγμα 3843/58, το οποίο ρύθμιζε τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων.

Το 1989 τα δύο αυτά νομοσχέδια κωδικοποιήθηκαν σε ένα ενιαίο νομοθετικό κείμενο, τον «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», με το προεδρικό διάταγμα 129/89. Τα άρθρα 1-85 αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και τα υπόλοιπα 86-104 τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Τον ίδιο χρόνο έγινε νέα αλλαγή και προέκυψε ο νόμος 2238/94, στον οποίον τα άρθρα 1-97 έχουν να κάνουν με την φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και τα επόμενα 98-108 στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Το 2002 κυρώθηκε ο νέος φορολογικός νόμος 22/38/94, ως κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Από τότε μέχρι και σήμερα έχουν γίνει πολλές τροποποιήσεις χωρίς όμως να αλλάξει ο βασικός του κορμός.<sup>7</sup>

#### 3.2 Ο Χρόνος Επιβολής του Φόρου

Στο άρθρο 3 του Ν. 2238/94 ορίζεται χαρακτηριστικά ότι:

«Ο φόρος καταβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους».

---

<sup>7</sup> Δημήτρης Ντζανάτος, 2008

Το **οικονομικό έτος** είναι η χρονική περίοδος, που περιλαμβάνει τις διοικητικές πράξεις και τα γεγονότα τα οποία σχετίζονται με τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος και την κίνηση της περιουσίας του κράτους.

Το **διαχειριστικό έτος** είναι αυτό κατά το οποίο λαμβάνουν χώρα οι οικονομικές πράξεις (αγορές, πωλήσεις, πληρωμές, εισπράξεις, κτλ.) και κατά το οποίο προκύπτει το εισόδημα, το οποίο φορολογείται κατά το επόμενο οικονομικό έτος, δηλαδή κατά το φορολογικό έτος.

### **3.3 Κύριος και συμπληρωματικός Φόρος των Α.Ε σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία.**

Με το άρθρο 19 του νέου φορολογικού νόμου 3697/2008, για τις Α.Ε. ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους, το οποίο προκύπτει από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικά, για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2010 έως την 31.12.2010, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%), για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2011 έως την 31.12.2011, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι τρία τοις εκατό (23%), για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2012 έως την 31.12.2012, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι δύο τοις εκατό (22%), και για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2013 έως την 31.12.2013, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι ένα τοις εκατό (21%).<sup>8</sup>

Ο συμπληρωματικός φόρος αποτελεί μία ιδιαίτερη κατηγορία φόρου, που περιγράφεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 9 του νόμου 2238/94 για τα φυσικά πρόσωπα, και στην παράγραφο 3 του άρθρου 109 του ίδιου νόμου για τα νομικά πρόσωπα.

Αναλυτικότερα, αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, εκτός από το απαλλασσόμενο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση γενικά, το

<sup>8</sup> Αριστείδη Γ. Φλώρου, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2004

ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή ενάμισι τοις εκατό (1,5%).

Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου αυτής της παραγράφου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 έως και 4, κατά περίπτωση.

Ειδικώς, ο συντελεστής του πρώτου εδαφίου αυξάνεται σε τρία τοις εκατό (3%) και επιβάλλεται στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, εφόσον η επιφάνεια καθεμιάς από αυτές υπερβαίνει τα τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα.

### **3.4 Έκπτωση εις τον Φόρων**

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 109 του νόμου 2238/94, από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12, 13 παράγραφοι 1 και 2, δηλαδή ο φόρος που εμπίπτει στην αυτοτελή φορολόγηση εισοδήματος από κινητές αξίες και από επιχειρήσεις και επαγγέλματα, όπως αυτά αναλύθηκαν στα προηγούμενα κεφάλαια.

β) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 55 και 104, δηλαδή ο φόρος που εμπίπτει στις περιπτώσεις παρακράτησης φόρου, όπως αυτές αναλύθηκαν σε προηγούμενο κεφάλαιο. Εδώ απαιτείται προσοχή καθώς αφαιρείται ο φόρος που παρακράτησαν οι άλλες εταιρίες κατά την παροχή εισοδημάτων στην εταιρία. Για παράδειγμα ο παρακρατούμενος φόρος με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα εισοδήματα που προέρχονται από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων. Αντίθετα, δεν αφαιρείται ο φόρος που παρακρατεί η εταιρία, λόγω της παροχής εισοδημάτων σε τρίτους, όπως για παράδειγμα ο φόρος 10% κατά την διανομή μερισμάτων. Αυτός ο φόρος αφαιρείται κατά την δήλωση φορολογίας εισοδήματος των δικαιούχων μερισμάτων, καθώς τους έχει παρακρατηθεί από την εταιρία.

γ) Η προκαταβολή φόρου όπως αυτή ρυθμίζεται στο άρθρο 111

δ) Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων και των αφορολόγητων εσόδων (π.χ. **αφορολόγητα αποθεματικά, μερίσματα ή κέρδη συμμετοχών**), που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου.

ε) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φορολογία.<sup>9</sup>

### 3.5 Κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.

Μέχρι πρότινος, τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησής τους, τα οποία προέκυπταν από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, απαλλάσσονταν από το φόρο. Η απαλλαγή παρείχετο με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με προορισμό το συμψηφισμό ζημιών που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από την πώληση μετοχών εισηγμένων ή όχι στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Σε περίπτωση διανομής ή διάλυσης της επιχείρησης, τα κέρδη αυτά φορολογούνταν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Με το άρθρο 16 του νέου νόμου 3697/2008 η διάταξη αυτή τροποποιείται. Πλέον τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α. σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησής τους, που αποκτούν επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής και τα οποία προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και οι οποίες αποκτώνται από 1.1.2009 και μετά **φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%)**. Για τον υπολογισμό του κέρδους ως κόστος κτήσης των μετοχών λαμβάνεται η μέση τιμή απόκτησης αυτών. Σε περίπτωση πραγματοποίησης περισσοτέρων της μίας συναλλαγών επί μετοχών συγκεκριμένης εταιρείας, θεωρείται ότι η πώλησή τους λαμβάνει χώρα με τη χρονολογική σειρά που αποκτήθηκαν. Ειδικά για μετοχές τις οποίες ο δικαιούχος απέκτησε στο πλαίσιο προγράμματος χορήγησης μετοχών, για τον προσδιορισμό του κέρδους ως τιμή κτήσης λαμβάνεται η χρηματιστηριακή τιμή των μετοχών κατά το χρόνο χορήγησης του δικαιώματος.

---

<sup>9</sup> Αριστείδη Γ. Φλώρου, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2004

Προς τούτο, ο πωλητής των μετοχών υποχρεούται να υποβάλλει ιδιαίτερη δήλωση επιστροφής φόρου εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριών μηνών από τη λήξη κάθε έτους για τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν εντός αυτού. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία επιστροφής του παρακρατηθέντος φόρου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο τύπος και το περιεχόμενο της υποβαλλόμενης δήλωσης, τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής.

Τα κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού. **Σε περίπτωση μεταγενέστερης διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους, φορολογούνται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και από τον οφειλόμενο φόρο εκπίπτει ο καταβληθείς φόρος δέκα τοις εκατό (10%).** Τυχόν ζημιές που προκύπτουν μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση δεν συμψηφίζονται με τα κέρδη. Οι ζημιές που προκύπτουν σε κάθε χρήση μεταφέρονται να συμψηφιστούν με το αφορολόγητο αποθεματικό της παραγράφου 1 του άρθρου 38 και σε περίπτωση που αυτό δεν επαρκεί ή δεν υφίσταται, εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό και **δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.**

Το ποσό αυτό συμψηφίζεται με κέρδη που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών.»

### **3.6 Φορολογία μερισμάτων και λοιπών εισοδημάτων**

Μέχρι πρότινος η παράγραφος 1 του άρθρου 54 του νόμου 2238/1994, όριζε ότι στα διανεμόμενα κέρδη των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, καθώς και των αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, ουδεμία παρακράτηση φόρου ενεργείται, ως φορολογούμενα τα εισοδήματα αυτά στο όνομα του νομικού προσώπου.

Η διάταξη αυτή άλλαξε με το άρθρο 18 του νόμου 3697/2008. Πλέον στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή, αμοιβών και ποσοστών των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, **ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%)**. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα. Ειδικά, οι ημεδαπές εταιρείες δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου επί των κερδών που διανέμουν προς εταιρείες άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, των οποίων είναι θυγατρικές, με τις προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν. 2578/1998 (ΦΕΚ 30 Α'), όπως ισχύει.

Αν στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας περιλαμβάνονται και μερίσματα από συμμετοχή της σε άλλες ανώνυμες εταιρίες, για τα οποία έχει διενεργηθεί παρακράτηση φόρου 10%, σε περίπτωση διανομής κερδών, αφαιρείται από το φόρο που υποχρεούται να καταβάλλει για τα διανεμόμενα κέρδη με τη δήλωση που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε., το μέρος του ήδη παρακρατηθέντος φόρου που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη που προέρχονται από τα μερίσματα αυτά. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται για μερίσματα που εισπράττονται από 1.1.2009 και μετά.

Τα εισοδήματα αυτά προέρχονται από συμβάσεις ή πράξεις επί **παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων**, εφόσον ο δικαιούχος του εισοδήματος είναι κάτοικος Ελλάδας και δεν είναι επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή εταιρία επενδύσεων χαρτοφυλακίου ή αμοιβαίο κεφάλαιο του ν. 1969/1991.

Ως παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα νοούνται τα χρηματοοικονομικά μέσα που ορίζονται στις υποπεριπτώσεις γγ έως και ζζ της περίπτωσης α της παραγράφου 1 και στην παράγραφο 20 του άρθρου 2 του ν. 2396/1996 (ΦΕΚ 73 Α), καθώς και αυτά που καθορίζονται με πράξεις του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος.

Για τους σκοπούς της περίπτωσης αυτής, ως παράγωγο χρηματοοικονομικό προϊόν θεωρείται και κάθε σύμβαση SWAP (συμφωνία ανταλλαγής) επί συναλλάγματος, ανεξάρτητα από το χρόνο σύναψής της, ως ενιαίας ή ως σύνολο επί μέρους συμβάσεων. Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για το εισοδήματα αυτά.

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Α.Π.)**

Στα λοιπά εισοδήματα των άρθρων 24 και 25 ενεργείται παρακράτηση, έναντι του φόρου που αναλογεί, με **συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%)**, επιφυλασσόμενων των διατάξεων του άρθρου 12 περί αυτοτελούς φορολόγησης των κινητών αξιών. Τα εισοδήματα αυτά είναι:

α) Από μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχών των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, ομολογιών και χρεογράφων γενικά του Ελληνικού Δημοσίου ή ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ημεδαπών επιχειρήσεων κάθε είδους, καθώς και από αμοιβές και ποσοστά των διοικητικών συμβούλων και εκτός μισθού αμοιβές και ποσοστά των διευθυντών και διαχειριστών των ανωνύμων εταιριών.

β) Από μερίσματα και τόκους των τίτλων αλλοδαπής προέλευσης που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση.

γ) Από τόκους κάθε τίτλου έντοκης κατάθεσης τοις μετρητοίς ή εγγύησης, καθώς και κάθε τίτλου χρεωστικού με υποθήκη, ενέχυρο ή όχι, από εκείνους που δεν περιλαμβάνονται στις περιπτώσεις α' και β'.

(δ) Από κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων, καθώς και η πρόσθετη αξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι αμοιβαίων κεφαλαίων από την εξαγορά μεριδίων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης.

ε) Από κέρδη ανωνύμων εταιριών που διανέμονται με τη μορφή μετρητών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους.

στ) Από την υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων, που σχηματίζονται με τις διατάξεις του ν.δ. 400/1970 (ΦΕΚ 22 Α') για ασφαλίσεις ζωής.

ζ) Από τόκους με τους οποίους πιστώνεται ο Λογαριασμός Νεότητας Προσωπικού Ο.Τ.Ε., που τηρείται στον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδας Α.Ε. και ο οποίος αποτελείται σύμφωνα με το κανονισμό λειτουργίας του λογαριασμού αυτού από την τοποθέτηση των μηνιαίων εισφορών των υπαλλήλων του με σκοπό τη χορήγηση εφάπαξ χρηματικής παροχής στα ενήλικα τέκνα τους.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> Αριστείδη Γ. Φλώρου, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2004

### 3.7 Η δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος

Κάθε Α.Ε. υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Επίσης σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος υποχρεούνται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητά τους ακίνητο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν προκύπτει ή όχι εισόδημα από αυτό.

Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται για τις Α.Ε. μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτήν.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να μεταφέρεται ειδικά για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες η ημερομηνία λήξης της προθεσμίας που ορίζεται πιο πάνω και η υποβολή της δήλωσης να γίνεται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του νομικού προσώπου.

Από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή.

Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης.

Σε περίπτωση μη υποβολής της δήλωσης ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει προσωρινό φύλλο ελέγχου, το οποίο περιέχει το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει από τα βιβλία και το ποσό του φόρου που αναλογεί μαζί με τον πρόσθετο φόρο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 86, αντίγραφο του οποίου κοινοποιείται στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

Ο φόρος βεβαιώνεται εφάπαξ αμέσως μετά την οριστικοποίηση του προσωρινού φύλλου ελέγχου. Κατά του προσωρινού φύλλου ελέγχου επιτρέπονται τα ένδικα μέσα

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

που προβλέπονται από τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Οι δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται κατά την προσωρινή διαδικασία αποτελούν προσωρινό δεδικασμένο και δεν επηρεάζουν την κύρια δίκη.

Από το ποσό του κύριου και πρόσθετου φόρου που πρόκειται να βεβαιωθεί με βάση το οριστικό φύλλο ελέγχου εκπίπτει ο φόρος που έχει καταλογισθεί με τα προσωρινά φύλλα ελέγχου και ο επιπλέον φόρος που έχει καταβληθεί επιστρέφεται μετά την τελεσιδικία της εγγραφής.

Από τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση, υποβάλλεται δήλωση μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάλυση και σε κάθε περίπτωση πριν από τη διάθεση με οποιονδήποτε τρόπο των περιουσιακών στοιχείων τους.

Ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες στα καθαρά κέρδη των οποίων συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, εφόσον μέσα σε έξι (6) μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης δεν συνέρχεται η γενική συνέλευση των μετόχων για να εγκρίνει την προταθείσα από το διοικητικό συμβούλιο διανομή κερδών ή συνέρχεται και τροποποιεί την προταθείσα αυτή διανομή κερδών, υποχρεούνται να υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση εντός τριάντα (30) ημερών από τη λήξη του πιο πάνω εξαμήνου για τα φορολογητέα κέρδη, που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 του άρθρου 106, περί φορολογίας του τμήματος των αφορολόγητων εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη.

Ο τυχόν οφειλόμενος, βάσει της τροποποιητικής δήλωσης, φόρος και προκαταβολή φόρου καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επόμενων μηνών.

Σε περίπτωση μεταγενέστερης, αλλά μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση, μερικής ή ολικής έγκρισης της διανομής, εφαρμόζονται επίσης οι διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 106. Προς τούτο, υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από το χρόνο έγκρισης από τη γενική συνέλευση και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

### 3.8 Καταβολή και Προκαταβολή του Φόρου

Σύμφωνα με το άρθρο 110, ο φόρος εισοδήματος της Α.Ε., η βεβαιούμενη με βάση το άρθρο 111 προκαταβολή φόρου εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου κ.λπ. ποσά, που οφείλονται με βάση τη δήλωση του φόρου εισοδήματος, καταβάλλονται σε οκτώ (8) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες επτά (7), μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των επτά (7) επόμενων μηνών, από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης. Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή των αναφερόμενων στην προηγούμενη παράγραφο ποσών, θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Σύμφωνα με το άρθρο 111, με βάση την οριστική δήλωση του νομικού προσώπου ή τον οριστικό τίτλο, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει ποσό ίσο με το εξήντα πέντε τοις εκατό (65%) του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους, κατά περίπτωση, που έληξε.

Το ως άνω ποσοστό αυξάνεται σε ογδόντα τοις εκατό (80%) ειδικά για τις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα. Το ποσό αυτό θεωρείται προκαταβολή φόρου για την επόμενη χρήση, και θα αφαιρεθεί από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος κατά το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

Τα ανωτέρω ποσοστά μειώνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης εργασιών τους, που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α). Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου.

Η βεβαίωση αυτή γίνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση. Όταν δεν υπάρχει δήλωση ή οριστικός τίτλος, ο καταβλητέος φόρος υπολογίζεται με βάση το φόρο που προκύπτει από στοιχεία του εγγύτερου οικονομικού έτους. Οι

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και επί των προσωρινών δηλώσεων που υποβάλλουν τα νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση.

Τα ποσά του φόρου που εισπράττονται στην πηγή με παρακράτηση, εφόσον συντρέχει περίπτωση, εκπίπτουν από το ποσό που πρέπει να βεβαιωθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Δεν εκπίπτουν τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί σε εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Αν μειωθεί το φορολογητέο εισόδημα, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 53. Η εννεάμηνη προθεσμία για την υποβολή της αίτησης μείωσης του προκαταβλητέου ποσού φόρου αρχίζει από την ημέρα έναρξης της νέας διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση. Αν το προκαταβλητέο ποσό φόρου εισοδήματος που υπολογίζεται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι μικρότερο της προκαταβολής φόρου που καταβλήθηκε, η διαφορά που προκύπτει βεβαιώνεται στο όνομα του νομικού προσώπου ως προκαταβολή φόρου.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Αριστείδη Γ. Φλώρου, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2004

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

#### 4.1 Διεθνές λογιστικό πρότυπο 12 -φόροι εισοδήματος - αναβαλλόμενη Φορολογία)

Η έκδοση των Οικονομικών Καταστάσεων ρυθμίζεται από τα Λογιστικά Πρότυπα που ορίζει η νομοθεσία κάθε χώρας.

Η προσπάθεια εναρμόνισης από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, κατά το δυνατόν, των διαφορετικών Λογιστικών Προτύπων και Λογιστικών μεθόδων των διαφόρων χωρών, για παγκόσμια αποδοχή, οδήγησε στη δημιουργία των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.).

Σημαντικό αποτέλεσμα της εφαρμογής αυτών είναι η αύξηση του βαθμού συγκρισιμότητας των Οικονομικών Καταστάσεων και κατ' επέκταση η αξιοπιστία και η χρησιμότητά τους.

Δεδομένου ότι η κάθε χώρα διέπεται από τη δική της φορολογική νομοθεσία για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και συνεπώς του αποδοτέου φόρου, υπάρχουν διαφορές μεταξύ των φορολογικών κανόνων της κάθε χώρας και των λογιστικών κανόνων που ορίζονται από τα Δ.Λ.Π.

Το Δ.Λ.Π. 12 ασχολείται με το χειρισμό των «φόρων εισοδήματος». Συγκρίνει τη λογιστική αξία των στοιχείων του Ενεργητικού και των υποχρεώσεων με την αντίστοιχη φορολογική τους βάση προκειμένου να αναγνωρίσει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογία.

**Αρχικά οι Οικονομικές Καταστάσεις μιας επιχείρησης συντάσσονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. Από την Κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσεως προσδιορίζεται το λογιστικό αποτέλεσμα.** Επίσης προβλέπεται να καταρτίζεται μια κατάσταση Συμφιλίωσης (αναμόρφωσης) του λογιστικού αποτελέσματος στο φορολογητέο, βάσει των κανόνων που ορίζονται από τις φορολογικές αρχές. Σε αυτή την κατάσταση αναφέρονται όλες οι διαφορές μεταξύ λογιστικού και φορολογητέου αποτελέσματος .

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

Οι διαφορές αυτές διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές. Οι μόνιμες διαφορές αγνοούνται. Οι προσωρινές διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής του βάσης. Αφορούν σε ποσά που, ενώ επηρεάζουν το λογιστικό αποτέλεσμα της τρέχουσας χρήσης, θα διαμορφώσουν το φορολογικό αποτέλεσμα μιας επόμενης χρήσης.

Η προσωρινές διαφορές διακρίνονται σε:

- Φορολογητέες προσωρινές διαφορές
- Εκπεστέες προσωρινές διαφορές

Φορολογητέες προσωρινές διαφορές είναι εκείνες οι διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημιάς) των μελλοντικών χρήσεων, καθώς η λογιστική αξία του στοιχείου του Ενεργητικού ή της υποχρέωσης ανακτάται ή διακανονίζεται.

Στο μέλλον θα οδηγήσουν σε πληρωμή υψηλοτέρων φόρων και στο παρόν σε αναγνώριση «Αναβαλλόμενης Φορολογικής Υποχρέωσης», καθώς θα ισχύει:

Λογιστική αξία στοιχείου του Ενεργητικού > Φορολογική βάση

Λογιστική κέρδη > Φορολογική κέρδη

Η εγγραφή θα έχει ως εξής:

(XP) Αποτελέσματα χρήσεως

(Φόρος Εισοδήματος, έξοδο) xxx

(Π) Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις

(Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος) xxx

(Π) Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις

ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)

(Οφειλόμενος Φόρος Εισοδήματος

πληρωτέος, υποχρέωση)

xxx

Εκπεστέες προσωρινές διαφορές είναι οι διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημιάς) των μελλοντικών χρήσεων, καθώς η λογιστική αξία του στοιχείου του Ενεργητικού ή της υποχρέωσης ανακτάται ή διακανονίζεται.

Έχουν ως συνέπεια να καταβάλλεται μεγαλύτερος φόρος στην τρέχουσα χρήση και χαμηλότερος σε μελλοντικές αναγνωρίζοντας έτσι Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση.

Στην περίπτωση αυτή

Λογιστικά κέρδη < Φορολογικά κέρδη

διότι Λογιστική αξία στοιχείου του Ενεργητικού < Φορολογική βάση

ή Λογιστική αξία υποχρέωσης > Φορολογική βάση

οπότε η εγγραφή θα έχει ως εξής:

(XP) Αποτελέσματα χρήσεως

(Φόρος Εισοδήματος, έξοδο)

xxx

(XP) Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις

(Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος)

xxx

(Π) Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις

(Οφειλόμενος Φόρος Εισοδήματος

πληρωτέος, υποχρέωση)

xxx

Οι Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις, «Οφειλόμενος Φόρος Εισοδήματος», είναι το ποσό του φόρου εισοδήματος πληρωτέο (επιστρεπτέο) στο Ελληνικό Δημόσιο, το οποίο υπολογίζεται επί του αναμορφωμένου φορολογητέου κέρδους της χρήσεως της επιχειρήσεως.

Φορολογητέο αποτέλεσμα = Λογιστικό αποτέλεσμα ± Προσωρινές διαφορές αν φορολογητέο αποτέλεσμα (κέρδος)

$\square$  φορολογητέο αποτέλεσμα\* φορολογικός συντελεστής = φόρος εισοδήματος  
(κέρδος) (ισχύων) (υποχρέωση προς απόδοση)

ενώ  $\text{λογιστικό αποτέλεσμα} * \text{φορολογικός συντελεστής} = \text{φόρος εισοδήματος}$   
(κέρδος) (έξοδο χρήσεως)

Ο φόρος εισοδήματος λοιπόν αποτελεί το έξοδο της χρήσεως από φόρους και βαρύνει το λογαριασμό «Αποτελέσματα χρήσεως». Υπολογίζεται επί των λογιστικών κερδών της χρήσεως.

Άρα, φόρος εισοδήματος (έξοδο)  $\neq$  φόρος εισοδήματος πληρωτέος (υποχρέωση)

#### 4.2 Ο ρόλος της Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Μεταξύ του φόρου εισοδήματος (από λογιστικό αποτέλεσμα) και του φόρου υποχρέωση (από φορολογητέο αποτέλεσμα) παρεμβάλλεται ο αναβαλλόμενος φόρος (υποχρέωση ή απαίτηση) προερχόμενος από τις προσωρινές διαφορές.

Απαραίτητη προϋπόθεση για να αναγνωριστεί στον Ισολογισμό απαίτηση για αναβαλλόμενο φόρο είναι να υπάρχει η βεβαιότητα ότι η επιχείρηση θα έχει στο μέλλον φορολογητέα κέρδη ώστε να συμψηφίσει την απαίτηση με τη μελλοντική φορολογική υποχρέωση.

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

Οι προσωρινές διαφορές δεν δημιουργούν το σχηματισμό αναβαλλόμενης φορολογίας όταν προέρχονται από:

- την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων στοιχείων του Ενεργητικού βάσει της φορολογικής και μόνο νομοθεσίας. Αν όμως τα Δ.Λ.Π. απαιτούν την επανεκτίμηση της αξίας των στοιχείων και την απεικόνιση της πραγματικής τους αξίας στον Ισολογισμό, τότε οι προσωρινές διαφορές που εμφανίζονται οδηγούν στη δημιουργία μιας αναβαλλόμενης φορολογίας, η οποία θα διακανονιστεί με τη χρήση του παγίου στοιχείου (αποσβέσεις) ή με την πώλησή του. Αυτή καταχωρείται απευθείας στο λογαριασμό των Ιδίων Κεφαλαίων και όχι στα Αποτελέσματα της χρήσεως.
- την υπεραξία, δηλ. τη διαφορά που καταβάλλει ο αγοραστής μιας επιχείρησης επιπλέον της ακριβοδίκαιης αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αποκτά κατά την αρχική αναγνώριση. Πολλές φορολογικές αρχές δεν επιτρέπουν την απόσβεση της υπεραξίας ως μιας εκπεστέας δαπάνης κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Σε αυτές τις νομοθεσίες η υπεραξία έχει φορολογική βάση μηδενική, διότι δέχονται τις αξίες των περιουσιακών στοιχείων όπως διαμορφώνονται στις οικονομικές καταστάσεις της αποκτώμενης, εξ ου και δεν προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογία. Αν όμως η φορολογική νομοθεσία επιτρέψει την απόσβεση της υπεραξίας, αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογία.
- τις επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες, μόνο όμως στην περίπτωση που η μητρική επιχείρηση ελέγχει το χρόνο της αναστροφής των διαφορών αυτών και είναι πιθανό ότι οι προσωρινές διαφορές δεν θα αναστραφούν στο προβλεπτό μέλλον.

Οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται με βάση τη λογιστική αξία της απαίτησης ή της υποχρέωσης. Απαγορεύεται η προεξόφληση των αναβαλλόμενων ποσών των χρεωστικών ή πιστωτικών φόρων.

Για τον υπολογισμό του αναβαλλόμενου φόρου χρησιμοποιείται ο φορολογικός συντελεστής που θα ισχύει κατά την ημερομηνία πραγματοποίησης της διαφοράς. Στην περίπτωση φορολογικών αλλαγών, οι επιπτώσεις από τις αλλαγές αυτές καταχωρούνται στα αποτελέσματα ή στην καθαρή θέση (αν το στοιχείο εμφανίζεται στην καθαρή θέση), ώστε να γίνει αναπροσαρμογή των παλιών στις νέες συνθήκες. Ο

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

λόγος είναι ότι οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να αποτιμώνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένεται να εφαρμοστούν στην περίοδο κατά την οποία θα διακανονιστεί η απαίτηση ή η υποχρέωση.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις απεικονίζονται στον Ισολογισμό στα «Πάγια περιουσιακά στοιχεία Ενεργητικού και Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις», ενώ οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις στο Παθητικό «Προβλέψεις και Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις». Δημήτρης Ντζανάτος, 2008

**Παραδείγματα φορολογητέων προσωρινών διαφορών:**

- Φορολογικές αποσβέσεις αυξημένες σε σχέση με τις λογιστικές

οπότε: Φορολογ. κέρδος < Λογιστικό κέρδος

$$\text{Φόρος έξοδο} > \text{Φόρος υποχρέωση}$$

$$\Rightarrow \text{Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση}$$

- Έσοδα χρήσεως εισπρακτέα φορολογητέα σε ταμειακή βάση
- Αναπροσαρμογή λογιστικής αξίας παγίων στοιχείων του Ενεργητικού, χωρίς ανάλογη αναπροσαρμογή της φορολογικής τους αξίας.

**Παράδειγμα:**

Η επιχείρηση «Ζ» αγόρασε ένα πάγιο στοιχείο την 2.1.2006 αξίας 90.000. Η ωφέλιμη ζωή του (για Λογιστικές Αποσβέσεις) καθορίστηκε σε **3 έτη**, ενώ η φορολογική νομοθεσία ορίζει συντελεστή απόσβεσης **50% (2 έτη)**. Ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι **29%**. Στην υποθετική αυτή περίπτωση τότε θα έχουμε :

**Χρήση 2006:**

$$\text{Λογιστικές αποσβέσεις: } 90.000 / 3 \text{ έτη (33,33\%)} = 30.000$$

$$< \text{Φορολογικές αποσβέσεις: } 90.000 / 2 \text{ έτη (50\%)} = 45.000$$

ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)

**45.000 – 30.000 = 15.000 διαφορά αποσβέσεων**

Η διαφορά αυτή πρέπει να αφαιρεθεί από το λογιστικό αποτέλεσμα για να προσδιοριστεί το φορολογητέο. Ο «φόρος εισοδήματος υποχρέωση» είναι χαμηλότερος από το «φόρο έξοδο» και δημιουργείται έτσι μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

$15.000 * 29\%$  (φορολογ. συντελεστής) = 4.350 αναβαλλόμενη φορολογ. Υποχρέωση.

Έτσι λοιπόν, αν τα λογιστικά κέρδη της εταιρίας είναι 100.000,00 ευρώ, τότε έχουμε:

Λογιστικά κέρδη 100.000 – 15.000 (διαφορά αποσβέσεων, επιπλέον φορολογικές)

Φορολογητέα κέρδη 85.000

Λογιστικά κέρδη  $100.000 * 29\% = 29.000$  φόρος έξοδο

Φορολογητέα κέρδη  $85.000 * 29\% = 24.650$  φόρος υποχρέωση 29.000 φόρος έξοδο – 24.650 φόρος υποχρέωση

4.350 αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση

Η εγγραφή θα έχει ως εξής:

(XP)	Αποτελέσματα χρήσεως		
	(Φόρος Εισοδήματος, έξοδο)	29.000	
(Π)	Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	(Αναβαλλόμενος	Φόρος
Εισοδήματος)	4.350		
(Π)	Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	(Οφειλόμενος	Φόρος
Εισοδήματος	πληρωτέος, υποχρέωση)	24.650	

**Χρήση 2007:**

90.000 σύνολο φορολογ. αποσβέσεων

– 60.000 σύνολο λογιστικών αποσβέσεων

30.000 διαφορά αποσβέσεων

Η διαφορά αυτή δημιουργεί μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 4.350 για τη χρήση 2007 ( $30.000 * 29\% = 8.700$   $\square$   $4.350$  της χρήσεως 2006 = 4.350).

Αν υποθέσουμε ότι τα λογιστικά κέρδη της εταιρείας για τη χρήση 2007 είναι 100.000,00 ευρώ, ομοίως η εγγραφή που θα γίνει θα είναι η ίδια με της προηγούμενης χρήσης.

**Χρήση 2008:**

Έστω ότι αναπροσαρμόζεται η λογιστική αξία του παγίου στοιχείου σε 40.000 και η ωφέλιμη ζωή του σε 1 επιπλέον χρόνο.

Μέχρι στιγμής τα στοιχεία έχουν ως εξής:

Φορολογικά: 90.000 αξία κτήσης παγίου στοιχείου

– 90.000 αποσβέσεις φορολογικές

0 αναπόσβεστη αξία παγίου στοιχείου

Λογιστικά: 90.000 αξία κτήσης παγίου στοιχείου

– 60.000 αποσβέσεις λογιστικές

30.000 αναπόσβεστη αξία παγίου στοιχείου

και σύνολο αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης 2006 και 2007: 8.700.

Με την αναπροσαρμογή της αξίας του στοιχείου σε 40.000 και τη νέα ωφέλιμη ζωή του σε 2 έτη λογίζονται αποσβέσεις 20.000 ( $40.000 / 2$ ).

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

Οι αποσβέσεις αυτές είναι λογιστικές, φορολογικά δεν αναγνωρίζονται και προστίθενται στο φορολογητέο αποτέλεσμα για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος.

Οπότε  $20.000$  (αποσβέσεις)  $\times 29\% = 5.800$  φόρος υποχρέωση, πληρωτέος

$40.000$  (αναπροσ. αξία)  $- 30.000$  (αναπόσβ. αξία παγίου πριν την αναπροσαρμογή) =  
 $10.000 \times 29\% = 2.900$  (α)

$5.800 - 2.900 = 2.900$  (β)

Το πόσο των  $2.900$  (β) αφαιρείται από την αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, δηλ. σε χρέωση του λογαριασμού της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης και το υπόλοιπο των  $2.900$  (α) καταχωρείται στα Ίδια Κεφάλαια, «Αποθεματικό αναπροσαρμογής παγίων», στη χρέωση του λογαριασμού αυτού.

Έτσι αν τα λογιστικά κέρδη για τη χρήση 2008 είναι  $100.000,00$  ευρώ τότε:

Λογιστικά κέρδη  $100.000 \times 29\% = 29.000$  φόρος έξοδο

Φορολογ. κέρδη  $120.000 \times 29\% = 34.800$  φόρος υποχρέωση

(Φορολογ. κέρδη = Λογιστικά κέρδη  $100.000 + 20.000$  λογιστικές αποσβέσεις)

$34.800$  φόρος υποχρέωση

-  $29.000$  φόρος έξοδο

$5.800$

Η εγγραφή θα έχει ως εξής:

(XP)	Αποτελέσματα χρήσεως	
	(Φόρος Εισοδήματος, έξοδο)	29.000
(XP)	Ίδια Κεφάλαια	

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

	Αποθεματικό αναπροσαρμογής παγίων	2.900
(XP)	Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	
	(Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος)	2.900
(Π)	Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	
	(Οφειλόμενος Φόρος Εισοδήματος	
	πληρωτέος, υποχρέωση)	34.800

**Χρήση 2009:**

Στη χρήση αυτή υπολογίζονται λογιστικές αποσβέσεις 20.000 (40.000 / 2 έτη), οι οποίες δημιουργούν φόρο υποχρέωση 5.800 (20.000 \* 29%), αφού φορολογικά δεν αναγνωρίζονται και αναπροσαρμόζεται το λογιστικό αποτέλεσμα. Το ποσό αυτό καταχωρείται σε χρέωση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, οπότε και μηδενίζεται.

Αν υποθέσουμε ότι τα λογιστικά κέρδη είναι 100.000,00 ευρώ για τη χρήση 2009, η εγγραφή θα έχει ως εξής:

(XP)	Αποτελέσματα χρήσεως	
	(Φόρος Εισοδήματος, έξοδο)	29.000
(XP)	Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις	
	(Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος)	5.800
(Π)	Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	
	(Οφειλόμενος Φόρος Εισοδήματος	

ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)

πληρωτέος, υποχρέωση)

34.800

Σχηματική απεικόνιση:

Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση

(2008) 2.900 4.350 (2006)

(2009) 5.800 4.350 (2007)

**Παραδείγματα Εκπεστέων Προσωρινών διαφορών:**

- Μειωμένες φορολογικές αποσβέσεις

Οι μειωμένες φορολογικές αποσβέσεις δημιουργούν

Λογιστικά κέρδη < Φορολογητέα κέρδη

συνεπώς Φόρος έξοδο < Φόρος υποχρέωση

οπότε Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση

**Παράδειγμα:**

Αγορά μηχανήματος την 2.1.2006 με αξία κτήσεως 60.000 ευρώ. Κατά τη φορολογική νομοθεσία αποσβένεται σε 3 έτη, ενώ η ωφέλιμη ζωή του ορίζεται στα 2 έτη σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. Τα λογιστικά κέρδη θεωρούνται σταθερά και για τα 3 έτη στο πόσο των 100.000. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 29%.

Λύση:

Αποσβέσεις με βάση τη φορολογική νομοθεσία:

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

$$60.000 / 3 \text{ \acute{e}\tau\eta} = 20.000$$

αποσβέσεις με βάση τα Δ.Λ.Π.:

$$60.000 / 2 \text{ \acute{e}\tau\eta} = 30.000$$

$$30.000 - 20.000 = 10.000 \text{ διαφορά}$$

Σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία οι αποσβέσεις πρέπει να είναι χαμηλότερες κατά 10.000 εν σχέση με τα Δ.Λ.Π.

οπότε για τη χρήση 2006:

Λογιστικά κέρδη	100.000
+ 10.000 (αποσβέσεις επιπλέον φορολογικές)	

Φορολογ. κέρδη	110.000
----------------	---------

Λογιστικά κέρδη  $100.000 * 29\% = 29.000$  φόρος έξοδο

Φορολογ. κέρδη  $110.000 * 29\% = 31.900$  φόρος υποχρέωση

31.900 φόρος υποχρέωση, πληρωτέος στο Ελληνικό Δημόσιο

- 29.000 φόρος έξοδο

2.900 αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση

Η εγγραφή θα έχει ως εξής:

(XP)	Αποτελέσματα χρήσεως	
	(Φόρος Εισοδήματος)	29.000
(XP)	Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις	
	(Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος)	2.900
(Π)	Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

(Οφειλόμενος Φόρος Εισοδήματος)

31.900

Την επόμενη χρήση, το 2007, εφόσον τα δεδομένα δεν αλλάζουν, θα ακολουθηθεί η ίδια διαδικασία. Η εγγραφή θα είναι η ίδια.

Την τελευταία χρήση, το 2008, σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. το πάγιο έχει αποσβεσθεί στις χρήσεις 2006 και 2007, αφού η ωφέλιμη ζωή του είναι 2 έτη. Όμως κατά τη φορολογική νομοθεσία η απόσβεση του παγίου είναι 20.000 για τη χρήση 2008, αφού αποσβένεται σε 3 έτη,

**οπότε**

Λογιστικά κέρδη 100.000

– 20.000 (αποσβέσεις φορολογικές)

Φορολογ. κέρδη 80.000

Λογιστικά κέρδη  $100.000 * 29\% = 29.000$  φόρος έξοδο

Φορολογ. κέρδη  $80.000 * 29\% = 23.200$  φόρος υποχρέωση

29.000 φόρος έξοδο

– 23.200 φόρος υποχρέωση

5.800 αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, (σε πίστωση του λογαριασμού αυτού).

Για τις χρήσεις 2006 και 2007 το συνολικό ποσό του λογαριασμού «Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις, αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος» είναι:

- 2006: 2.900

- 2007: 2.900

5.800

Με την εγγραφή που θα ακολουθήσει για τη χρήση 2008, θα μηδενιστεί το ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης,

ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)

(ΧΡ)	Αποτελέσματα χρήσεως	
	(Φόρος Εισοδήματος, έξοδο)	29.000
(Π)	Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις	
	(Αναβαλλόμενος Φόρος Εισοδήματος)	5.800
(Π)	Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	
	(Οφειλόμενος Φόρος Εισοδήματος)	23.200

- Αποδοχές συνταξιοδότησης προσωπικού, οι οποίες εκπίπτουν σε ταμειακή βάση. Οπότε η φορολογική βάση είναι μηδενική.

Αποδοχές συνταξιοδότησης προσωπικού

Λογιστικά κέρδη < Φορολογ. κέρδη, διότι η πρόβλεψη αυτής της δαπάνης προστίθεται στο λογιστικό αποτέλεσμα για τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος, από τον οποίο θα υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος υποχρέωση, πληρωτέος στο Ελληνικό Δημόσιο.

- Έξοδα ίδρυσης και Α' εγκατάστασης. Φορολογικά αναγνωρίζονται και αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε σε 5 έτη.
- Σε μια ενοποίηση επιχειρήσεων που συνιστά εξαγορά, το κόστος απόκτησης κατανέμεται στα καταχωρημένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις με βάση την εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία της πράξης ενοποίησης.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στη χώρα μας εφαρμόζονται προς το παρόν από εταιρείες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Δημήτρης Ντζανάτος, 2008

### 4.3 Ο χειρισμός των Φορολογικών Ζημιών

Για τη μεταφορά αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων θα αναγνωρίζεται ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, κατά την έκταση που αναμένεται ότι θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν.

Τα κριτήρια για την αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν από τη μεταφορά σε νέο των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων είναι τα ίδια, όπως τα κριτήρια για την αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων που προκύπτουν από εκπεστές προσωρινές διαφορές. Όμως, η ύπαρξη αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών αποτελεί ισχυρή απόδειξη ότι μπορεί να μην υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος. Συνεπώς, όταν η οικονομική οντότητα έχει ιστορικό πρόσφατων ζημιών, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο, που προκύπτει από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή πιστωτικούς φόρους, μόνον κατά την έκταση που η οικονομική οντότητα έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή υπάρχει άλλη πειστική απόδειξη ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν από την οικονομική οντότητα.<sup>12</sup>

Η οικονομική οντότητα εξετάζει τα ακόλουθα κριτήρια κατά την εκτίμηση της πιθανότητας ότι θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν:

α) αν η οικονομική οντότητα έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές, που αφορούν την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα οικονομική οντότητα,

---

<sup>12</sup> Δημήτρης Ντζανάτος, 2008

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

οι οποίες θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά έναντι των οποίων οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν πριν από την εκπνοή τους

β) αν αναμένεται ότι η οικονομική οντότητα θα έχει φορολογητέα κέρδη πριν από την εκπνοή των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών ή αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων

γ) αν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές προέρχονται από συγκεκριμένες αιτίες, που είναι απίθανο να συμβούν ξανά και

δ) αν υπάρχει στην οικονομική οντότητα φορολογικός προγραμματισμός (βλ. παράγραφο 30) που θα δημιουργήσει φορολογητέο κέρδος στην περίοδο στην οποία οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν.

Κατά την έκταση που δεν αναμένεται ότι θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν, δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο.

Για την καλύτερη κατανόηση των παραπάνω παραθέτουμε ένα κατατοπιστικό παράδειγμα:

**Παράδειγμα**

Έστω Α.Ε. η οποία πραγματοποίησε φορολογικές ζημιές (συμπεριλαμβανομένων των λογιστικών διαφορών) για την χρήση 2007, ύψους €20.000. Ο φορολογικός συντελεστής υποθέτουμε πως είναι 25%. Οι ζημιές αυτές οφείλονται στο γεγονός ότι η επιχείρηση βρίσκεται στο ιδρυτικό της στάδιο και σύμφωνα με το επιχειρηματικό της σχέδιο, την επόμενη πενταετία αναμένεται να πραγματοποιήσει φορολογητέα κέρδη ύψους €7.000. Επίσης την 31/12/2007 υπήρχαν φορολογητέες προσωρινές διαφορές ύψους €2.000, οι οποίες οφείλονται σε διαφορά της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης πάγιου εξοπλισμού. Με βάση τους συντελεστές απόσβεσης, η διαφορά αυτή θα αναστραφεί την επόμενη τριετία.

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

Η επιχείρηση οφείλει, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, να αναγνωρίσει στο τέλος της χρήσης του 2007 αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση κατά την έκταση που η φορολογητέα ζημία της χρήσης 2007 θα συμψηφιστεί με μελλοντικά φορολογητέα κέρδη και φορολογητέες προσωρινές διαφορές. Αναγνωρίζει, συνεπώς, αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ύψους:

$$25\% * (7.000 + 2.000) = €2.250 \text{ και όχι } 25\% * 20.000 + €5.000.$$

Στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης πρέπει να γνωστοποιηθεί το γεγονός ότι η επιχείρηση έχει, για παράδειγμα, ήδη αναλάβει την εκτέλεση συμβάσεων από τις οποίες αναμένονται κέρδη, οπότε δικαιολογείται η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης.

Αν στην επόμενη διαχειριστική περίοδο (2008) η επιχείρηση αναλάβει επιπλέον συμβάσεις και προβλέπεται ότι θα πραγματοποιήσει αρκετά κέρδη για να αξιοποιήσει ολόκληρο το ποσό των φορολογικών ζημιών, τότε μπορεί να αναγνωρίσει το επιπλέον ποσό της μη αναγνωρισμένης αναβαλλόμενης απαίτησης των €2.750 [ $25\% * (20.000 - 9.000)$ ].

Συνεπώς, γίνεται αντιληπτό ότι σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού, η επιχείρηση θα πρέπει να επανεκτιμά τις μη αναγνωρισμένες αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και μπορεί να αναγνωρίσει μία προηγούμενως μη αναγνωρισμένη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, στο βαθμό που είναι πιθανό ότι μελλοντικό φορολογητέο κέρδος θα επιτρέψει την ανάκτηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης.  
*Καραγιάννης Δημ. - Καραγιάννη Αικ. - Καραγιάννης Ιωάν., Εκδόσεις Αρίων, Θεσ/νίκη 2007*

#### **4.4 Αναπροσαρμογή Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (π.χ. Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες Ακίνητοποιήσεις», Δ.Λ.Π. 38 «Αύλα Περιουσιακά Στοιχεία», Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοπιστωτικά Μέσα», Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα») επιτρέπουν ή και απαιτούν ορισμένα περιουσιακά στοιχεία να αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους.

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

Όταν η φορολογική νομοθεσία αναγνωρίζει την αποτίμηση αυτή κι επομένως επηρεάζεται το φορολογητέο κέρδος και αναπροσαρμόζεται αντίστοιχα η φορολογική βάση του στοιχείου, τότε δεν δημιουργείται ανάγκη αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας.

Όμως, σε περίπτωση που η αποτίμηση αυτή δεν επηρεάζει το φορολογητέο κέρδος και δεν αναπροσαρμόζεται αντίστοιχα η φορολογική βάση του στοιχείου, πρέπει να αναγνωριστεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση, η οποία θα διακανονιστεί:

(i) *Με την πώληση του στοιχείου.* Η λογιστική αξία του στοιχείου θα ανακτηθεί και θα προκύψει ένα λογιστικό αποτέλεσμα από την πώληση. Ο φόρος, ωστόσο, που θα καταβληθεί θα είναι μεγαλύτερος, καθώς το φορολογητέο κέρδος θα έχει προσδιοριστεί με τη μικρότερη φορολογική βάση του στοιχείου (μικρότερη κατά την υπεραξία της αναπροσαρμογής).

(ii) *Με τη χρήση του στοιχείου.* Σταδιακά η λογιστική αξία θα ανακτάται μέσω των αποσβέσεων και θα επιφέρει φορολογητέο κέρδος μεγαλύτερο, αφού οι φορολογικές αποσβέσεις θα είναι μικρότερες (υπολογισμένες στο κόστος).

Όταν λοιπόν, από την αναπροσαρμογή προκύπτει λογιστική αξία μεγαλύτερη της φορολογικής βάσης, αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Σύμφωνα με τις βασικές αρχές του Δ.Λ.Π. 12, ο αναβαλλόμενος φόρος θα πρέπει να αναγνωρίζεται με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιείται η συναλλαγή ή το οικονομικό γεγονός που δημιουργεί το φόρο αυτό. Έτσι, στην περίπτωση για παράδειγμα, της αναπροσαρμογής της αξίας παγίων στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, ο αναβαλλόμενος φόρος θα χρεωθεί απευθείας στο λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων «Αποθεματικά από την αναπροσαρμογή της αξίας στοιχείων του ενεργητικού».

Στην ιδιαίτερη περίπτωση, όμως, που η αναπροσαρμογή αντιστρέφει μια ζημία από μείωση της αξίας του ίδιου στοιχείου, που είχε αναγνωριστεί ως έξοδο προγενέστερα (και συνεπώς είχε βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης), το σχετικό κέρδος της αναπροσαρμογής σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 μεταφέρεται στα αποτελέσματα, άρα και

η αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογία αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Αντίθετα, όταν από την αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας προκύπτει λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου μικρότερη της φορολογικής βάσης, τότε αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Η απαίτηση αυτή πιστώνεται είτε στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης είτε απευθείας στον λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων «Αποθεματικά από την αναπροσαρμογή της αξίας στοιχείων του ενεργητικού», ανάλογα με το πού έχει χρεωθεί η αντίστοιχη ζημία από μείωση της αξίας του στοιχείου.

#### **4.5 Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων**

Το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων κατανέμεται μέσω της αναγνώρισης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν οι φορολογικές βάσεις των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν δεν επηρεάζονται από τη συνένωση επιχειρήσεων ή επηρεάζονται με διαφορετικό τρόπο. Για παράδειγμα, όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται στην εύλογη αξία αλλά η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου παραμένει στο κόστος για τον προηγούμενο ιδιοκτήτη, προκύπτει μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά η οποία καταλήγει σε μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Η προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση επηρεάζει την υπεραξία

Έπειτα, ακολουθεί ένα σχετικό παράδειγμα για την περίπτωση της συνένωσης επιχειρήσεων.

#### **Παράδειγμα**

Έστω Α.Ε. αποκτά με εξαγορά θυγατρική εταιρία, η οποία έχει στην κατοχή της, μεταξύ άλλων, ένα πάγιο στοιχείο με λογιστική αξία ίση με τη φορολογική του βάση ποσού €100.000. Κατά την ημέρα της εξαγοράς, η εύλογη αξία του παγίου υπολογίστηκε από ορκωτούς εκτιμητές ίση με €150.000. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 30%.

Το περιουσιακό αυτό στοιχείο θα απεικονιστεί στην πρώτη ενοποίηση με λογιστική αξία €150.000, χωρίς να αλλάξει όμως η φορολογική βάση. Κατά συνέπεια θα υφίσταται διαφορά της λογιστικής νέας αξίας, από την φορολογική βάση κατά €50.000. Στην ενοποίηση, λοιπόν, θα αναγνωρισθεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση επί της διαφοράς των €50.000, ίση με  $50.000 * 30\% = €15.000$ .

Ως συνέπεια της αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας κατά την ενοποίηση, επηρεάζεται και η υπεραξία. Συγκεκριμένα, η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης συνεπάγεται ισόποση μείωση των ιδίων κεφαλαίων, και κατά συνέπεια αύξηση της διαφοράς του κόστους απόκτησης από τα ίδια κεφάλαια. Τελικά η υπεραξία αυξάνεται κατά €15.000.<sup>13</sup>

Το Δ.Λ.Π. 12, επίσης, απαιτεί μια επιχείρηση να προσαρμόζει την υπεραξία, σε σχέση με μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση που δεν είχε αναγνωρισθεί κατά την αρχική ενοποίηση της θυγατρικής αλλά αναγνωρίζεται μεταγενέστερα.

#### 4.6 Η Ειδική Περίπτωση της Υπεραξίας

Η υπεραξία που προκύπτει σε μια συνένωση επιχειρήσεων επιμετρείται ως το επιπλέον κόστος της συνένωσης πέραν της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου. Πολλές φορολογικές αρχές δεν επιτρέπουν μειώσεις στη λογιστική αξία της υπεραξίας ως ενός εκπεστέου εξόδου, κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους. Περαιτέρω, σε τέτοιες δικαιοδοσίες, το κόστος της υπεραξίας συχνά δεν είναι εκπεστέο, όταν μία θυγατρική πωλεί την υποκείμενη επιχείρησή της. Σε αυτές τις δικαιοδοσίες, η υπεραξία έχει μηδενική φορολογική βάση. Οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υπεραξίας και της μηδενικής φορολογικής βάσης της είναι μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά. Όμως, αυτό το Πρότυπο δεν επιτρέπει την αναγνώριση της προκύπτουσας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, επειδή η υπεραξία επιμετράτε ως υπολειμματική αξία και η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης θα αύξανε τη λογιστική αξία της υπεραξίας.

---

<sup>13</sup> Καραγιάννης Δημ. - Καραγιάννη Αικ. - Καραγιάννης Ιωάν., Εκδόσεις Αρίων, Θεσ/νίκη 2007

Μεταγενέστερες μειώσεις μιας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης που δεν έχει αναγνωρισθεί επειδή προκύπτει από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας θεωρούνται επίσης ως προκύπτουσες από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας και συνεπώς δεν αναγνωρίζονται σύμφωνα με την παράγραφο 15 στοιχείο α).<sup>14</sup> Για παράδειγμα, αν η υπεραξία που αποκτάται σε μία συνένωση επιχειρήσεων έχει κόστος 100 αλλά μηδενική φορολογική βάση, η παράγραφος 15 στοιχείο α) απαγορεύει στην οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Αν η οικονομική οντότητα αναγνωρίσει μεταγενέστερα μία ζημία απομείωσης 20 για εκείνη την υπεραξία, το ποσό της φορολογητέας προσωρινής διαφοράς που σχετίζεται με την υπεραξία μειώνεται από 100 σε 80, με αποτέλεσμα να υπάρχει μείωση στην αξία της μη αναγνωρισμένης αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης. Εκείνη η μείωση της αξίας της μη αναγνωρισμένης αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης θεωρείται επίσης ότι σχετίζεται με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας και συνεπώς απαγορεύεται να αναγνωρισθεί σύμφωνα με την παράγραφο 15 στοιχείο α).

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με υπεραξία αναγνωρίζονται, ωστόσο, στο βαθμό που δεν προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας. Για παράδειγμα, αν η αποκτηθείσα σε συνένωση επιχειρήσεων υπεραξία είχε κόστος 100 που εκπίπτει για φορολογικούς σκοπούς με ετήσιο συντελεστή 20 τοις εκατό, αρχίζοντας από το έτος της απόκτησης, η φορολογική βάση της υπεραξίας είναι 100 στην αρχική αναγνώριση και 80 στο τέλος του πρώτου έτους της απόκτησης. Αν η λογιστική αξία της υπεραξίας στο τέλος του έτους της απόκτησης παραμένει αμετάβλητη στο 100, μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά 20 προκύπτει στο τέλος εκείνου του έτους. Επειδή εκείνη η φορολογητέα προσωρινή διαφορά δεν σχετίζεται με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που προκύπτει αναγνωρίζεται.

---

<sup>14</sup> Για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές θα αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, εκτός εάν και στην έκταση που η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προκύπτει από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας

#### 4.7 Επενδύσεις σε Θυγατρικές, Συγγενείς και Κοινοπραξίες

Προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν η λογιστική αξία των επενδύσεων στις θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις ή οι συμμετοχές σε κοινοπραξίες (δηλαδή η αναλογία της μητρικής εταιρείας ή του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής, υποκαταστήματος, συγγενούς ή της οικονομική οντότητας στην οποία συμμετέχει, συμπεριλαμβανόμενης της λογιστικής αξίας της υπεραξίας) καθίσταται διαφορετική από τη φορολογική βάση (που είναι συχνά το κόστος) της επένδυσης ή της συμμετοχής. Τέτοιες διαφορές μπορεί να προκύπτουν σε ένα αριθμό διαφορετικών περιπτώσεων, για παράδειγμα:

- α) η ύπαρξη αδιανέμητων κερδών των θυγατρικών, υποκαταστημάτων, συγγενών επιχειρήσεων και κοινοπραξιών
- β) μεταβολές στις συναλλαγματικές ισοτιμίες όταν μία μητρική εταιρεία και η θυγατρική της είναι εγκατεστημένες σε διαφορετικές χώρες και
- γ) μία μείωση της λογιστικής αξίας μιας συμμετοχής σε μια συγγενή, στο ανακτήσιμο ποσό της.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, η προσωρινή διαφορά μπορεί να είναι διαφορετική από την προσωρινή διαφορά που συνδέεται με αυτήν τη συμμετοχή στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, αν αυτή απεικονίζει τη συμμετοχή στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της στο κόστος ή σε αναπροσαρμοσμένο ποσό.

Η οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με συμμετοχές σε κοινοπραξίες, εκτός εάν πληρούνται αμφότεροι οι ακόλουθοι όροι:

- α) η μητρική εταιρεία, ο επενδυτής ή ο κοινοπρακτών είναι σε θέση να ελέγξουν το χρονικό σημείο της αναστροφής της προσωρινής διαφοράς και

β) αναμένεται ότι η προσωρινή διαφορά δεν θα αναστραφεί στο ορατό μέλλον. Εφόσον μία μητρική εταιρεία ελέγχει τη μερισματική πολιτική της θυγατρικής της, είναι σε θέση να ελέγχει το χρόνο αναστροφής των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με αυτήν τη συμμετοχή (συμπεριλαμβανομένων των προσωρινών διαφορών που προκύπτουν όχι μόνον από αδιανέμητα κέρδη, αλλά επίσης από κάθε διαφορά μετατροπής). Περαιτέρω, δεν θα ήταν συνήθως εφικτό να προσδιορισθεί το ποσό των φόρων εισοδήματος που θα ήταν πληρωτέο όταν οι προσωρινές διαφορές αναστραφούν. Συνεπώς, όταν η μητρική εταιρεία έχει αποφασίσει να μη διανεμηθούν αυτά τα κέρδη στο ορατό μέλλον, η μητρική εταιρεία δεν αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Οι ίδιες προϋποθέσεις εφαρμόζονται για επενδύσεις σε υποκαταστήματα.

Τα μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της οικονομική οντότητας επιμετρούνται στο λειτουργικό της νόμισμα (Οι επιδράσεις μεταβολών των τιμών συναλλάγματος). Αν το φορολογητέο κέρδος ή η φορολογική ζημία της οικονομική οντότητας (και συνεπώς, η φορολογική βάση των μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων αυτής) προσδιορίζεται σε διαφορετικό νόμισμα, οι μεταβολές στις συναλλαγματικές ισοτιμίες δημιουργούν προσωρινές διαφορές που καταλήγουν σε αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή (με την προϋπόθεση της παραγράφου 24) περιουσιακού στοιχείου. Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος χρεώνεται ή πιστώνεται στα αποτελέσματα

Ένας επενδυτής σε συγγενή εταιρεία δεν ελέγχει την οικονομική οντότητα αυτή και δεν είναι συνήθως σε θέση να κατευθύνει τη μερισματική πολιτική της. Συνεπώς, αν δεν υπάρχει συμφωνία που ορίζει ότι τα κέρδη της συγγενούς δεν θα διανεμηθούν στο ορατό μέλλον, ο επενδυτής αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που προκύπτει από φορολογητέες προσωρινές διαφορές, που συνδέονται με την επένδυσή του στη συγγενή. Σε μερικές περιπτώσεις, ο επενδυτής μπορεί να μην είναι σε θέση να προσδιορίσει το ποσό του φόρου που θα ήταν πληρωτέο, αν ανακτούσε το κόστος της επένδυσής του στη συγγενή, αλλά μπορεί να προσδιορίσει ότι αυτό θα ισούται με ή θα υπερβαίνει ένα ελάχιστο ποσό. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση επιμετράτε σε αυτό το ποσό.

Η συμφωνία μεταξύ των μερών σε μία κοινοπραξία συνήθως ρυθμίζει τη διανομή των κερδών και καθορίζει αν οι αποφάσεις για τέτοια θέματα απαιτούν τη συγκατάθεση

όλων των κοινοπρακτούντων ή μία ειδική πλειοψηφία των κοινοπρακτούντων. Όταν ο κοινοπρακτών μπορεί να ελέγχει τη διανομή των κερδών και αναμένεται ότι τα κέρδη δεν θα διανεμηθούν στο ορατό μέλλον, δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Η οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές που ανακύπτουν από επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς επιχειρήσεις και από συμμετοχές σε κοινοπραξίες, κατά την έκταση και μόνο κατά την έκταση, που αναμένεται ότι:

- α) οι προσωρινές διαφορές θα αναστραφούν στο ορατό μέλλον και
- β) θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου η προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

#### **4.8 Επιμέτρηση κόστους**

Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις (περιουσιακά στοιχεία) για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους θα επιμετρώνται στο ποσό που αναμένεται να πληρωθεί στις φορολογικές αρχές (ή να ανακτηθεί από αυτές), με τη χρήση φορολογικών συντελεστών (και φορολογικών νόμων) που έχουν θεσπιστεί ή ουσιαστικά θεσπιστεί, μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.

Τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις θα επιμετρούνται με τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένονται να εφαρμοστούν στην περίοδο κατά την οποία θα τακτοποιηθεί το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση, λαμβάνοντας υπόψη τους φορολογικούς συντελεστές (και φορολογικούς νόμους) που έχουν θεσπιστεί ή ουσιαστικά θεσπιστεί, μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.

Τα τρέχοντα και τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επιμετρούνται συνήθως με τη χρήση φορολογικών συντελεστών (και φορολογικών νόμων) που έχουν θεσπιστεί. Όμως, σε μερικές δικαιοδοσίες, ανακοινώσεις των φορολογικών συντελεστών (και φορολογικών νόμων) από την κυβέρνηση έχουν την ουσιαστική επίδραση της πραγματικής θέσπισης, η οποία

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

μπορεί να ακολουθεί την ανακοίνωση σε περίοδο μερικών μηνών. Σε αυτές τις περιπτώσεις, τα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επιμετρούνται με τη χρήση του ανακοινωθέντος φορολογικού συντελεστή (και φορολογικών νόμων).

Όταν εφαρμόζονται διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές σε διαφορετικά επίπεδα φορολογητέου εισοδήματος, τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επιμετρούνται με τη χρήση των μέσων συντελεστών που αναμένονται να εφαρμοστούν στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) των περιόδων στις οποίες οι προσωρινές διαφορές αναμένονται να αναστραφούν.

Η επιμέτρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών περιουσιακών στοιχείων θα αντανακλά τις επακόλουθες φορολογικές συνέπειες που θα προκύψουν από τον τρόπο με τον οποίο η οικονομική οντότητα αναμένει, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεών της.

Σε μερικές δικαιοδοσίες, ο τρόπος με τον οποίο μια οικονομική οντότητα ανακτά (τακτοποιεί) τη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου (υποχρέωσης), μπορεί να επηρεάζει είτε το ένα από τα κατωτέρω είτε αμφότερα:

- α) τον φορολογικό συντελεστή που είναι εφαρμοστέος όταν η οικονομική οντότητα ανακτά (τακτοποιεί) τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου (της υποχρέωσης) και
- β) τη φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου (της υποχρέωσης).

Σε τέτοιες περιπτώσεις, η οικονομική οντότητα επιμετρά τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία με τη χρήση του φορολογικού συντελεστή και της φορολογικής βάσης, που είναι συνεπής με τον αναμενόμενο τρόπο ανάκτησης ή διακανονισμού.

### Παράδειγμα Α<sup>15</sup>

Ένα περιουσιακό στοιχείο έχει λογιστική αξία 100 και φορολογική βάση 60. Θα εφαρμοζόταν φορολογικός συντελεστής 20 %, αν το περιουσιακό στοιχείο πωλείτο και συντελεστής 30 % στα άλλα εισοδήματα. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 8 (40 με 20 %) αν αναμένει να πωλήσει το περιουσιακό στοιχείο χωρίς περαιτέρω χρήση και μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 12 (40 με 30 %), αν αναμένει να διατηρήσει το περιουσιακό στοιχείο και να ανακτήσει τη λογιστική αξία του μέσω της χρήσης του.

### Παράδειγμα Β<sup>16</sup>

Ένα περιουσιακό στοιχείο με κόστος 100 και μία λογιστική αξία 80 αναπροσαρμόζεται στα 150. Καμία ισοδύναμη προσαρμογή δεν έγινε για φορολογικούς σκοπούς. Η σωρευμένη απόσβεση για φορολογικούς σκοπούς είναι 30 και ο συντελεστής φορολογίας είναι 30 %. Αν το περιουσιακό στοιχείο πωληθεί πάνω από το κόστος, η σωρευμένη φορολογική απόσβεση των 30 θα συμπεριληφθεί στο φορολογητέο εισόδημα, αλλά το προϊόν της πώλησης που υπερβαίνει το κόστος δεν θα είναι φορολογητέο.

Η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου είναι 70 και υπάρχει μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά των 80. Αν η οικονομική οντότητα αναμένει να ανακτήσει τη λογιστική αξία με τη χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να δημιουργήσει φορολογητέο εισόδημα των 150, αλλά θα είναι σε θέση να εκπέσει απόσβεση μόνο 70. Σε αυτήν τη βάση, υπάρχει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 24 (80 με 30 %). Αν η οικονομική οντότητα αναμένει να ανακτήσει τη λογιστική αξία με την άμεση πώληση του περιουσιακού στοιχείου έναντι 150, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση υπολογίζεται ως εξής:

---

<sup>15</sup> <http://www.taxheaven.gr>

<sup>16</sup> <http://www.taxheaven.gr>

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

	Φορολογητέες Προσωρινές Διαφορές	Φορολογικός συντελεστής	Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση
Σωρευμένη φορολογική απόσβεση	30	30 %	9
Είσπραξη πλέον του κόστους	50	μηδέν	—
Σύνολο	80		9

(Σημείωση: σύμφωνα με την παράγραφο 61, ο επιπρόσθετος αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει κατά την αναπροσαρμογή χρεώνεται κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια).

### **Παράδειγμα Γ<sup>17</sup>**

Τα δεδομένα είναι όπως στο παράδειγμα Β, εκτός του ότι αν το περιουσιακό στοιχείο πωληθεί πάνω από το κόστος, η σωρευμένη φορολογική απόσβεση θα περιληφθεί στο φορολογητέο εισόδημα (φορολογούμενο με 30 %) και το προϊόν της πώλησης θα φορολογηθεί με 40 %, μετά την έκπτωση κόστους προσαρμοσμένου για τον πληθωρισμό ύψους 110.

Αν η οικονομική οντότητα αναμένει να ανακτήσει τη λογιστική αξία με τη χρησιμοποίηση του περιουσιακού στοιχείου, πρέπει να δημιουργήσει φορολογητέο εισόδημα των 150, αλλά θα είναι σε θέση να εκπέσει απόσβεση μόνο 70. Με αυτό το σκεπτικό, η φορολογική βάση είναι 70, υπάρχει μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά των 80 και υπάρχει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 24 (80 με 30 %) όπως στο παράδειγμα Β.

Αν η οικονομική οντότητα αναμένει να ανακτήσει τη λογιστική αξία από την άμεση πώληση του περιουσιακού στοιχείου έναντι 150, θα είναι σε θέση να εκπέσει το προσαρμοσμένο για πληθωρισμό κόστος των 110. Το καθαρό προϊόν των 40 θα φορολογηθεί με 40 %. Επιπρόσθετα, η σωρευμένη φορολογική απόσβεση των 30 θα

<sup>17</sup> <http://www.taxheaven.gr>

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

συμπεριληφθεί στο φορολογητέο εισόδημα και θα φορολογηθεί με 30 %. Με αυτό το σκεπτικό, η φορολογική βάση είναι 80 (110 μείον 30), υπάρχει μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά των 70 και υπάρχει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 25 (40 με 40 % πλέον 30X με 30

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΦΟΡΩΝ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

#### ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

##### 5.1 Οι Φόροι στον Ισολογισμό

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1, ως ιδιαίτερα κονδύλια κατά τη σύνταξη του Ισολογισμού, θα πρέπει να απεικονίζονται:

- Οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις.
- Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις.

Συγκεκριμένα οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να απεικονίζονται στον ισολογισμό στα μη κυκλοφορούντα στοιχεία και στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις αντίστοιχα.

##### 5.2 Οι Φόροι στα Αποτελέσματα

Οι φόροι έξοδα (ή φόροι έσοδα) που αφορούν το κέρδος (ή ζημία) από συνήθεις δραστηριότητες πρέπει να παρουσιάζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Οι φόροι έξοδα (ή έσοδα) αποτελούνται από τα εξής συστατικά στοιχεία:

- Τον τρέχοντα φόρο έφοδο (ή έσοδο) της χρήσης.
- Τον αναβαλλόμενο φόρο έξοδο (ή έσοδο), ο οποίος προκύπτει από την πίστωση (ή χρέωση) του λογαριασμού της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης (ή απαίτησης).
- Τη διαφορά μεταξύ του ποσού που είχε αναγνωριστεί για φόρο εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων και του ποσού που τελικά επέβαλαν οι φορολογικές αρχές.<sup>18</sup>

---

<sup>18</sup> Καραγιάννης Δημ. - Καραγιάννη Αικ. - Καραγιάννης Ιωάν., Εκδόσεις Αρίων, Θεσ/νίκη 2007

### 5.3 Το δικαίωμα Συμψηφισμού

Οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μπορεί να συμψηφίζονται μόνο αν η επιχείρηση:

- έχει νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά και
- προτίθεται είτε να προβεί σε διακανονισμό του καθαρού υπολοίπου, είτε να εισπράξει την απαίτηση και ταυτόχρονα να διακανονίσει την υποχρέωση.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μπορεί να συμψηφίζονται μόνο αν:

- η επιχείρηση έχει νομικά εφαρμόσιμο δικαίωμα να συμψηφίσει τρέχοντα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού με τρέχουσες υποχρεώσεις **και**
- οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αφορούν φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια φορολογική αρχή και σχετίζονται:

i. με την ίδια φορολογούμενη επιχείρηση ή

ii. με διαφορετικές επιχειρήσεις, οι οποίες σκοπεύουν είτε να συμψηφίσουν τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις με τις υποχρεώσεις είτε να εισπράξουν τις απαιτήσεις και συγχρόνως να διακανονίσουν τις υποχρεώσεις σε κάθε μελλοντική περίοδο στην οποία οι αναβαλλόμενες

φορολογικές υποχρεώσεις θα διακανονιστούν και οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις θα ανακτηθούν.

### 5.4 Γνωστοποιήσεις σχετικές με Φόρους Έξοδα (ή Έσοδα)

Στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά όλα τα συστατικά στοιχεία των εξόδων (ή εσόδων) για φόρους. Στους φόρους έξοδα (ή έσοδα) μπορεί να περιλαμβάνονται:

Ο τρέχων φόρος έξοδο (ή έσοδο).

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

- Αναπροσαρμογές τρέχουσας φορολογίας προγενέστερων περιόδων.
  
- Το ποσό του αναβαλλόμενου φόρου έξοδο (ή έσοδο) που σχετίζεται με τη δημιουργία ή αναστροφή προσωρινών διαφορών.
  
- Το ποσό του αναβαλλόμενου φόρου έξοδο (ή έσοδο) που σχετίζεται με μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή επιβολή νέων φόρων.
  
- Το ποσό του οφέλους από προηγούμενες μη αναγνωρισμένες φορολογικές ζημίες, πιστωτικούς φόρους ή προσωρινές διαφορές προηγούμενης χρήσης, που χρησιμοποιούνται για τη μείωση του τρέχοντος ή αναβαλλόμενου φόρου έξοδο.
  
- Ο αναβαλλόμενος φόρος έξοδο, που προκύπτει από την μείωση ή αναστροφή προηγούμενης μείωσης μίας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης.
  
- Το ποσό του φόρου έξοδο (ή έσοδο) που σχετίζεται με μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και λάθη που περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους (ή ζημίας) της χρήσης,

σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη», επειδή δεν είναι δυνατό να αναγνωριστούν αναδρομικά.

Στην περίπτωση μιας **αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης**, η επιχείρηση πρέπει, **επιπλέον**, να γνωστοποιεί το ποσό της απαίτησης και τη φύση των ενδείξεων που δικαιολογούν την αναγνώρισή της, όταν:

- Η χρησιμοποίηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη που υπερβαίνουν τα κέρδη που πηγάζουν από αναστροφή υπαρχουσών φορολογητέων προσωρινών διαφορών.
  
- Η επιχείρηση είχε ζημίες στην τρέχουσα ή στην προηγούμενη περίοδο, στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία στην οποία προέκυψε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

### 5.5 Γνωστοποιήσεις σχετικές με τη σχέση Λογιστικού- Φορολογητέου Αποτελέσματος

Οι σχετικές με τη σχέση Λογιστικού- Φορολογητέου Αποτελέσματος γνωστοποιήσεις, που πρέπει να παρατίθενται ξεχωριστά είναι:

■ Το ποσό της τρέχουσας και της αναβαλλόμενης φορολογίας, το οποίο χρεώθηκε ή πιστώθηκε απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια.

■ Μία εξήγηση της σχέσης μεταξύ του λογιστικού κέρδους και του φόρου έξοδο (ή έσοδο), με τον ένα ή και τους δύο ακόλουθους τρόπους:

i. αριθμητική συμφωνία μεταξύ του φόρου έξοδο (ή έσοδο) και του αποτελέσματος του πολλαπλασιασμού του λογιστικού αποτελέσματος με τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή (ή συντελεστές), γνωστοποιώντας επίσης τη βάση στην οποία υπολογίζεται ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής (ή συντελεστές) ή

ii. αριθμητική συμφωνία μεταξύ του μέσου πραγματικού συντελεστή φορολογίας και του εφαρμοστέου φορολογικού συντελεστή, γνωστοποιώντας, επίσης, τη βάση στην οποία ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής υπολογίζεται.

■ Μία εξήγηση των μεταβολών στον εφαρμοστέο συντελεστή (ή συντελεστές) σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο.

■ Το ποσό (και την ημερομηνία λήξης, αν υπάρχει) όλων των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και των αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων.

■ Το συνολικό ποσό των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και κοινοπραξίες, για το οποίο δεν έχουν αναγνωριστεί οποιεσδήποτε αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις.

■ Σε σχέση με κάθε είδος προσωρινών διαφορών και σε σχέση με κάθε είδος αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων:

i. οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις που αναγνωρίστηκαν στον Ισολογισμό για κάθε παρουσιαζόμενη χρήση,

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

ii. το ποσό του αναβαλλόμενου φόρου έξοδο (ή έσοδο) που έχει καταχωρηθεί στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων (εάν αυτό δεν είναι αντιληπτό από τη μεταβολή των ποσών που αναγνωρίστηκαν στον Ισολογισμό).

Σε σχέση με διακοπείσες δραστηριότητες, το φορολογικό έξοδο που αφορά:

i. το κέρδος ή τη ζημία από τη διακοπή και

ii. το κέρδος ή τη ζημία από τις συνήθεις εργασίες της διακοπείσας δραστηριότητας για την περίοδο, μαζί με τα αντίστοιχα ποσά για κάθε προηγούμενη χρήση που παρουσιάζεται.

Οι φορολογικές επιπτώσεις των μερισμάτων προς τους μετόχους της επιχείρησης, που προτάθηκαν ή ανακοινώθηκαν πριν την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση, αλλά τα οποία δεν αναγνωρίστηκαν ως υποχρεώσεις στις καταστάσεις αυτές.

Να τονίσουμε εδώ ότι η σχέση μεταξύ φόρου έξοδο (ή έσοδο) και λογιστικού αποτελέσματος μπορεί να επηρεάζεται από παράγοντες όπως έσοδα απαλλασσόμενα από τη φορολογία, έξοδα μη εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (ή ζημίας), την επίπτωση των φορολογικών ζημιών και των φορολογικών συντελεστών εξωτερικού.

Κατά την εξήγηση της σχέσης μεταξύ φόρου έξοδο (ή έσοδο) και λογιστικού αποτελέσματος, η επιχείρηση χρησιμοποιεί έναν εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή που παρέχει την πλέον κατανοητή πληροφόρηση στους χρήστες των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Συχνά, ο πλέον κατανοητός συντελεστής είναι ο εγχώριος φορολογικός συντελεστής στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση. Όμως, για μία επιχείρηση που δραστηριοποιείται σε διάφορες χώρες, μπορεί να είναι πιο κατανοητή η συγκέντρωση ξεχωριστών συμφωνιών που καταρτίζονται με τη χρήση των εγχώριων συντελεστών για κάθε επιμέρους χώρα. \_\_

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΩΝ Ε.Λ.Π ΜΕ ΤΑ Δ.Λ.Π

#### 6.1 Εισαγωγή

Στην προσπάθεια μας για την αποσαφήνιση το τι σημαίνει τελικά Δ.Λ.Π και ποιες είναι οι βασικές διαφορές που εφαρμόζονται σε μια Α.Ε. παραθέτουμε παρακάτω τις βασικές αλλαγές που υπάρχουν μεταξύ των Ε.Λ.Π και των Δ.Λ.Π βασιζόμενη στα αποτελέσματα της COCA COLA 3<sup>E</sup> για το έτος 2010.

Επιπλέον στο τέλος κάθε ενότητας έχουμε δημιουργήσει ένα πίνακα με τις αλλαγές που πρέπει να κάνει ο λογιστής της επιχείρησης ανάλογα με το ποια πρότυπα χρησιμοποιεί.

Στο παράρτημα μας εμφανίζουμε αναλυτικά τα αποτελέσματα της COCA COLA 3<sup>E</sup> όπως έχουν δημοσιευτεί και είναι τηρούμενα με τα Δ.Λ.Π.

#### 6.2 Η Βασικότερη Διαφορά

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

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

Παρά όμως το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν αυτό το περιεχόμενο, το αποτέλεσμα που προκύπτει από αυτές, δεν είναι το ακριβές αποτέλεσμα που αποτελεί τελικά και το αντικείμενο της φορολογίας. Πρέπει και πάλι να αναμορφωθεί, με ένα

πλήθος λογιστικών διαφορών, δηλαδή ποσών που το αυξάνουν ή το μειώνουν, ανάλογα με ένα πλήθος άλλων φορολογικών ρυθμίσεων.

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

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

Στην προσέγγιση τώρα των Δ.Λ.Π. παρατηρούμε ότι ολόκληρη η φιλοσοφία είναι διαφορετική. Θα μπορούσαμε να πούμε εκ διαμέτρου αντίθετη. Οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν πλέον όλες τις απαραίτητες οικονομικές πληροφορίες, όπως προστάζει η λογιστική επιστήμη. Κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, ελέγχεται η περίπτωση των προσωρινών διαφορών. Των διαφορών, δηλαδή, ανάμεσα στη λογιστική αξία και τη φορολογική βάση όλων των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, οι οποίες αναμένεται να ανακτηθούν ή να διακανονιστούν σε μελλοντικές χρήσεις. Για όλες αυτές αναγνωρίζεται υποχρεωτικά μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση, που εκφράζει τον φόρο που αναμένεται να πληρωθεί ή να εκπέσει αντίστοιχα, εξαιτίας των οικονομικών γεγονότων που συντελέστηκαν μέσα στη τρέχουσα χρήση, αλλά θα αναγνωρισθούν φορολογικά σε επόμενες.<sup>19</sup>

Επιπρόσθετα, γίνεται μία αναμόρφωση κερδών, αλλά για φορολογικούς καθαρά λόγους, ώστε να προκύψει ο πληρωτέος φόρος, που ονομάζεται πλέον τρέχων φόρος. Το άθροισμα του τρέχοντος φόρου και των αναβαλλόμενων φορολογικών

<sup>19</sup> Ελληνική Ένωση Τραπεζών, Αθήνα 2002

υποχρεώσεων ή/και των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων, δίνει το σύνολο των «Φόρων Έξοδων». Οι Φόροι Έξοδα είναι ίσοι με τους φόρους που προκύπτουν αν πολλαπλασιάσουμε το λογιστικό κέρδος με τον φορολογικό συντελεστή και συνυπολογίσουμε τις μόνιμες διαφορές, εάν υπάρχουν.

Συνοψίζοντας, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., φόροι είναι τα ποσά που αναλογούν στα φορολογητέα κέρδη της τρέχουσας χρήσης, όπως αυτά προκύπτουν από τις οικονομικές ή καλύτερα τις φορολογικές οικονομικές καταστάσεις. Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., φόροι είναι τα ποσά που αναλογούν στα λογιστικά κέρδη, αν από αυτά αφαιρεθούν οι μόνιμες διαφορές, και αυτοί χωρίζονται σε δύο κατηγορίες. Τον τρέχοντα φόρο, που είναι ο ίδιος με αυτόν των Ε.Λ.Π. και πληρώνεται στην τρέχουσα χρήση και τους αναβαλλόμενους φόρους, που προκύπτουν από οικονομικά γεγονότα που συντελέστηκαν και λογιστικοποιήθηκαν στην τρέχουσα χρήση, αλλά θα αναγνωρισθούν φορολογικά ή θα «φορολογικοποιηθούν» σε επόμενες χρήσεις. Πρόκειται λοιπόν, για μία ουσιώδη διαφορά αντίληψης.<sup>20</sup>

### **6.3 Επιμέρους Διαφορές**

Στην ενότητα που ακολουθεί, προσπαθούμε να παραθέσουμε, εν συντομία και συγκεντρωτικά, τις επιμέρους διαφορές τους.

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

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

<sup>20</sup> Ελληνική Ένωση Τραπεζών, Αθήνα 2002

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά, δηλαδή καταχωρείται στα Αποτελέσματα Χρήσης της επιχείρησης.

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

Αντίθετα, όταν από την αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας προκύπτει λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου μικρότερη της φορολογικής βάσης, τότε αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Η απαίτηση αυτή πιστώνεται είτε στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης είτε απευθείας στον λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων «Αποθεματικά από την αναπροσαρμογή της αξίας στοιχείων του ενεργητικού», ανάλογα με το πού έχει χρεωθεί η αντίστοιχη ζημία από μείωση της αξίας του στοιχείου.

Ο βασικός κανόνας που ρυθμίζει τα παραπάνω, σύμφωνα με τις βασικές αρχές του Δ.Λ.Π. 12 αναφέρει ότι ο αναβαλλόμενος φόρος θα πρέπει να αναγνωρίζεται με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιείται η συναλλαγή ή το οικονομικό γεγονός που δημιουργεί το φόρο αυτό. Επειδή τα περισσότερα από τα γεγονότα που δημιουργούν τους φόρους επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσης, συνηθέστερη είναι η περίπτωση αναγνώρισης του φόρου (τρέχοντος και αναβαλλόμενου) στα αποτελέσματα, με κυριότερη εξαιρέση την αναπροσαρμογή των παγίων.

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

		Για τη χρήση που έληξε την 31 Δεκεμβρίου		
		2010	2009	2008
		€κατ.	€κατ.	€κατ.
Σημείωση				
	Καθαρές πωλήσεις .....	<b>609,0</b>	700,7	714,1
	Κόστος πωληθέντων .....	<b>(347,1)</b>	(371,1)	(388,3)
	Μεικτά κέρδη .....	<b>261,9</b>	<b>329,6</b>	<b>325,8</b>
	Λειτουργικά έξοδα.....	19 <b>(214,6)</b>	(232,3)	(237,1)
	Έξοδα αναδιάρθρωσης .....	20 <b>(19,5)</b>	(4,0)	—
	Λοιπά έσοδα .....	18 —	3,4	—
	Λειτουργικά κέρδη.....	<b>27,8</b>	<b>96,7</b>	<b>88,7</b>
	Χρηματοοικονομικά έσοδα.....	<b>0,2</b>	—	—
	Χρηματοοικονομικά έξοδα .....	<b>(28,5)</b>	(8,3)	(18,6)
	Καθαρά χρηματοοικονομικά έξοδα .....	21 <b>(28,3)</b>	(8,3)	(18,6)
	Έσοδα από μερίσματα .....	22 —	113,8	103,5
	(Ζημιές)/κέρδη προ φόρων .....	<b>(0,5)</b>	<b>202,2</b>	<b>173,6</b>
	<b>Φόροι .....</b>	<b>23 <b>(31,4)</b></b>	<b>(77,0)</b>	<b>(50,2)</b>
	(Ζημιές)/κέρδη μετά φόρων .....	<b>(31,9)</b>	<b>125,2</b>	<b>123,4</b>

**β) Προβλέψεις**

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

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

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

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

### *γ) Αποσβέσεις Ενσώματων Παγίων*

Μία ανάλογη περίπτωση είναι και αυτή των αποσβέσεων. Η οικονομική θεωρία υποστηρίζει ότι, σύμφωνα με τον ορισμό των αποσβέσεων, αυτές θα διενεργούνται καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους παγίου, όπως αυτή ορίζεται από τον κατασκευαστή ή κάποιον αρμόδιο να την ορίσει και ότι οι συντελεστές απόσβεσης θα πρέπει να είναι τέτοιοι, ώστε η αναπόσβεστη αξία στο τέλος της ωφέλιμης ζωής να είναι μηδέν.

Στη χώρα μας η φορολογική νομοθεσία λειτουργεί περιοριστικά και επιβάλλει συγκεκριμένα όρια συντελεστών απόσβεσης, για κάθε είδος παγίου στοιχείου. Οι ανώτεροι και οι κατώτεροι συντελεστές απόσβεσης και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα, όπως αυτό ισχύει κάθε φορά. Το γνωστότερο προεδρικό διάταγμα για την ρύθμιση των αποσβέσεων είναι το Π.Δ. 100/1998, ενώ πέντε χρόνια αργότερα δημοσιεύτηκε το νεότερο Π.Δ. 299/2003, το οποίο ισχύει σήμερα και δεν επιβάλλει σημαντικές μεταβολές σε σχέση με το προηγούμενο. Αποτέλεσμα της υιοθέτησης της φορολογικής νομοθεσίας από τη λογιστική, είναι η διενέργεια λογιστικών αποσβέσεων που ορίζονται ίσες με τις φορολογικά αναγνωριζόμενες. Στις περιπτώσεις που η «υποταγή» αυτή δεν είναι απόλυτη, οι επιπλέον ή οι υπολειπόμενες αποσβέσεις μεταφέρονται στις λογιστικές διαφορές.

Με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. το θέμα αυτό επίσης επιλύεται. Η κάθε επιπλέον (πέραν της φορολογικά αναγνωριζόμενης) απόσβεση αποτελεί ένα έξοδο, που ενώ πραγματοποιείται στην τρέχουσα χρήση, δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Θα

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Δ.Π.)**

αναγνωρισθεί όμως σε επόμενες χρήσεις, όταν η λογιστική απόσβεση ολοκληρωθεί, ενώ οι φορολογικές αποσβέσεις θα συνεχίσουν να εκπίπτουν. Άρα η επιχείρηση πληρώνει σήμερα περισσότερο φόρο από αυτόν που προκύπτει από τα οικονομικά γεγονότα της (λογιστικές αποσβέσεις) και συνεπώς, αναγνωρίζει ισόποση αναβαλλόμενη απαίτηση. Στην αντίθετη περίπτωση, η κάθε υπολειπόμενη απόσβεση (μικρότερη της φορολογικά αναγνωριζόμενης) αποτελεί ένα έξοδο που ενώ δεν πραγματοποιείται στην χρήση, εκπίπτει. Άρα η επιχείρηση, πληρώνει ένα ποσό φόρου λιγότερο σήμερα, το οποίο θα κληθεί να πληρώσει σε επόμενες χρήσεις. Αναγνωρίζει λοιπόν ισόποση αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση στην τρέχουσα χρήση. Έτσι στον υπολογισμό του τρέχοντος φόρου συμπεριλαμβάνονται, όπως και πριν, μόνο οι εκπιπόμενες αποσβέσεις, ενώ όλες οι υπόλοιπες περιλαμβάνονται στους αναβαλλόμενους φόρους.<sup>21</sup>

Η επιχείρηση επιλέγει να διενεργήσει αποσβέσεις ανάλογα με την ωφέλιμη ζωή κάθε παγίου και όπως ορίζει η λογιστική επιστήμη. Η φορολογία από τη πλευρά της, εισπράττει τα χρήματα που απαιτεί και που ρυθμίζονται από τις διατάξεις της. Απεγκλωβίζονται, συνεπώς, οι οικονομικές καταστάσεις.

---

<sup>21</sup> Ελληνική Ένωση Τραπεζών, Αθήνα 2002

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**



Ετήσια Οικονομική Έκθεση 2010  
Coca-Cola Ελληνική Εταιρεία Εμφιαλώσεως Α.Ε.

**Σημειώσεις επί των Οικονομικών Καταστάσεων (συνέχεια)**

Η κίνηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, την 31<sup>η</sup> εκεμβρίου έως ως ακολούθως:

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	Φορολογικές αποσβέσεις	Λοιπές βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις	Λοιπά	Σύνολο
	€κατ.	€κατ.	€κατ.	€κατ.
Την 1 Ιανουαρίου 2009.....	—	—	(2,1)	(2,1)
Μεταφορά στα αποτελέσματα χρήσης.....	(0,9)	(1,1)	—	(2,0)
Μεταφορά στα ίδια κεφάλαια.....	—	1,1	—	1,1
Μεταφορά μεταξύ αναβαλλόμενου φόρου				
απαίτησης και υποχρέωσης.....	0,2	(2,5)	—	(2,3)
Την 31 <sup>η</sup> εκεμβρίου 2009.....	(0,7)	(2,5)	(2,1)	(5,3)
Μεταφορά στα αποτελέσματα χρήσης.....	(1,4)	(0,1)	—	(1,5)
Μεταφορά στα ίδια κεφάλαια.....	—	0,1	—	0,1
Μεταφορά μεταξύ αναβαλλόμενου φόρου				
απαίτησης και υποχρέωσης.....	—	2,5	—	2,5
Την 31 <sup>η</sup> εκεμβρίου 2010.....	(2,1)	—	(2,1)	(4,2)

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	Λογιστικές αποσβέσεις	Προβλέψεις	Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	Λοιπές βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις	Λοιπά	Σύνολο
	€κατ.	€κατ.	€κατ.	€κατ.	€κατ.	€κατ.
Την 1 Ιανουαρίου 2009.....	0,2	6,6	4,6	—	2,3	13,7
Μεταφορά στα αποτελέσματα χρήσης.....	—	0,2	3,0	—	(2,3)	0,9
Μεταφορά μεταξύ αναβαλλόμενου φόρου						
απαίτησης και υποχρέωσης....	(0,2)	—	2,5	—	—	
	2,3					
Την 31 Δεκεμβρίου 2009 .....	—	6,8	10,1	—	—	16,9
Μεταφορά στα αποτελέσματα χρήσης.....	—	(0,6)	(6,0)	7,7	—	1,1
Μεταφορά μεταξύ αναβαλλόμενου φόρου						
απαίτησης και υποχρέωσης....	—	—	—	(2,5)	—	
	(2,5)					
Την 31 Δεκεμβρίου 2010.....	—	6,2	4,1	5,2	—	15,5

**δ) Αναπροσαρμογή της Αξίας Παγίων Στοιχείων**

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

Τα Δ.Λ.Π. από την άλλη, και συγκεκριμένα το πρότυπο 16, προβλέπει την αναπροσαρμογή της αξίας των στοιχείων αυτών, σε τουλάχιστον ετήσια βάση. Οι νέες λογιστικές αποσβέσεις διενεργούνται πλέον χρησιμοποιώντας ως αναπόσβεστη

αξία, την αναπροσαρμοσμένη αξία. Η αναπροσαρμογή αυτή και οι νέες αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται, όπως είναι φυσικό, από τη φορολογική νομοθεσία. Αυτό συνήθως εντείνει τις σχηματιζόμενες προσωρινές διαφορές. Το θέμα και πάλι αντιμετωπίζεται από το Δ.Λ.Π. 12, με την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας. Να σημειώσουμε εδώ ότι, όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως, η αναπροσαρμογή της αξίας αποτελεί οικονομικό γεγονός που μεταφέρεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, με σχηματισμό αποθεματικών αναπροσαρμογής, εκτός και αν αντιστρέφει παλιότερες ζημίες αναπροσαρμογής που έχουν βαρύνει τα αποτελέσματα. Για τον λόγο αυτόν και η αναβαλλόμενη φορολογία που σχετίζεται με τα οικονομικά αυτά γεγονότα, μεταφέρεται στα ίδια κεφάλαια.<sup>22</sup>

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

Η εύλογη αξία τους, η οποία ουσιαστικά είναι και πάλι μία αναπροσαρμοσμένη αξία, δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Συνεπώς, εφόσον η φορολογική βάση των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν δεν επηρεάζεται από την αξία που τους αποδίδεται κατά την ενοποίηση, αλλά εξακολουθούν να είναι ίσα με το κόστος του προηγούμενου κατόχου, προκύπτουν προσωρινές διαφορές.

Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογία. Το επιπλέον θέμα που προκύπτει στην περίπτωση αυτή είναι ότι η αναβαλλόμενη φορολογία επηρεάζει το ποσό της υπολογιζόμενης υπεραξίας. Και αυτό διότι η υπεραξία είναι μια υπολειμματική αξία. Η αναγνώριση, όμως, μίας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή απαίτησης θα επηρεάσει απευθείας τα ίδια κεφάλαια, αφού πρόκειται ουσιαστικά και πάλι για μία αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, αλλά κατά τη φάση της ενοποίησης αυτή τη φορά. Με τη σειρά της η μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων θα μεταβάλει την υπεραξία, εφόσον αυτή

---

<sup>22</sup> Ελληνική Ένωση Τραπεζών, Αθήνα 2002

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

ορίζεται ως η διαφορά ανάμεσα στο κόστος απόκτησης και στα ίδια κεφάλαια (ίδια κεφάλαια= εύλογης αξία περιουσιακών στοιχείων- εύλογη αξία υποχρεώσεων).

Οικόπεδα και κτίρια	Εγκαταστάσεις και μηχανολογικός εξοπλισμός	Μοποιούμενα εμπορευματο- κιβώτια	Επαναχρησι- μοποιήσιμες υπό εκτέλεση		Σύνολο	€κατ.	€κατ.
			€κατ.	€κατ.			
1 Ιανουαρίου 2010.....			73,1	327,6	23,3	11,5	<b>435,5</b>
Προσθήκες.....			5,7	9,7	1,3	11,2	<b>27,9</b>
Πωλήσεις και διαγραφές.....			(0,2)	(34,4)	(1,9)	—	
			<b>(36,5)</b>				
Ανακατανομές.....			2,0	17,0	—	(19,0)	
<b>31 Δεκεμβρίου 2010 .....</b>			<b>80,6</b>	<b>319,9</b>	<b>22,7</b>	<b>3,7</b>	<b>426,9</b>
Σωρευμένες αποσβέσεις							
1 Ιανουαρίου 2010.....			28,9	226,9	7,6	—	<b>263,4</b>
Αποσβέσεις χρήσης.....			1,2	26,3	1,6	—	<b>29,1</b>
Πωλήσεις και διαγραφές.....			—	(30,7)	(1,7)	—	
			<b>(32,4)</b>				
<b>31 Δεκεμβρίου 2010 .....</b>			<b>30,1</b>	<b>222,5</b>	<b>7,5</b>	<b>—</b>	<b>260,1</b>
Αναπόσβεστη αξία την 1 Ιανουαρίου 2010 ...			44,2	100,7	15,7	11,5	<b>172,1</b>
Αναπόσβεστη αξία την 31 Δεκεμβρίου 2010 .....			<b>50,5</b>	<b>97,4</b>	<b>15,2</b>	<b>3,7</b>	<b>166,8</b>
Κόστος							
1 Ιανουαρίου 2009.....			71,2	322,4	30,0	9,1	<b>432,7</b>
Προσθήκες.....			—	10,4	1,4	12,5	<b>24,3</b>
Πωλήσεις και διαγραφές.....			0,3	(13,0)	(9,5)	—	
			<b>(22,2)</b>				
Ανακατανομές.....			1,6	7,8	1,4	(10,1)	<b>0,7</b>
<b>31 Δεκεμβρίου 2009 .....</b>			<b>73,1</b>	<b>327,6</b>	<b>23,3</b>	<b>11,5</b>	<b>435,5</b>
Σωρευμένες αποσβέσεις							
1 Ιανουαρίου 2009.....			27,0	218,9	14,4	—	<b>260,3</b>
Αποσβέσεις χρήσης.....			1,3	25,0	2,0	—	<b>28,3</b>
Πωλήσεις και διαγραφές.....			0,2	(16,6)	(9,5)	—	
			<b>(25,9)</b>				
Ανακατανομές.....			0,4	(0,4)	0,7	—	<b>0,7</b>
<b>31 Δεκεμβρίου 2009 .....</b>			<b>28,9</b>	<b>226,9</b>	<b>7,6</b>	<b>—</b>	<b>263,4</b>
Αναπόσβεστη αξία την 1 Ιανουαρίου 2009 ...			44,2	103,5	15,6	9,1	<b>172,4</b>
Αναπόσβεστη αξία την 31 Δεκεμβρίου 2009 .....	<b>44,2</b>	<b>100,7</b>	<b>15,7</b>	<b>11,5</b>	<b>172,1</b>		

**ε) Αποσβέσεις Ασώματων Ακινήτοποιήσεων (Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων)**

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποτελούν μία πολύ ιδιαίτερη κατηγορία, κατά τη σύγκριση των Ε.Λ.Π. και των Δ.Λ.Π. Και αυτό διότι κάποια από αυτά ενώ αναγνωρίζονται από τα Ε.Λ.Π., δεν αναγνωρίζονται από τα Δ.Λ.Π. (π.χ. Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης), και κάποια άλλα, ενώ αναγνωρίζονται από τα Δ.Λ.Π. δεν αναγνωρίζονται από τα Ε.Λ.Π. (π.χ. Παράγωγα Χρηματοοικονομικά Προϊόντα). Η σύγκριση τέτοιων κατηγοριών, προϋποθέτει και τη μελέτη ενός πλήθους άλλων προτύπων και υπερβαίνει τα όρια της παρούσας εργασίας. Αναφερόμενοι λοιπόν, στις εκατέρωθεν αποδεκτές ασώματες ακινήτοποιήσεις, θα

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

παραθέσουμε την περίπτωση της φορολόγησης της υπεραξίας, που αποτελεί αντιπροσωπευτικό παράδειγμα της κατηγορίας αυτής.

Η υπεραξία που προκύπτει σε περιπτώσεις εξαγοράς, απορρόφησης, συγχώνευσης επιχειρήσεων κτλ., σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. αλλά και με Δ.Λ.Π. ορίζεται με έναν σχεδόν όμοιο τρόπο. Στην περίπτωση των Ε.Λ.Π. η υπεραξία αποσβένεται είτε εφάπαξ είτε εντός πενταετίας σε ετήσιες, ισόποσες δόσεις. Η απόσβεση αυτή εκπίπτει φορολογικά, αναγνωρίζεται δηλαδή σε κάθε χρήση το ποσό απόσβεσης που της αναλογεί (για παράδειγμα το 1/5 για την περίπτωση της πενταετούς απόσβεσης).

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., και συγκεκριμένα το Δ.Λ.Π. 36 (Απομείωση ο ΔΑξίας Περιουσιακών) Στοιχείων, η υπεραξία δεν αποσβένεται, αλλά απομειώνεται, δηλαδή ελέγχεται το υπόλοιπο της σε ετήσια ή και συχνότερη, εάν το επιβάλλουν οι συνθήκες, βάση. Όμως η διαφορά που προκύπτει από την απομείωση του Δ.Λ.Π. 16, δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική νομοθεσία, η οποία φυσικά συνεχίζει να εφαρμόζει τη διάταξη της περί πενταετούς απόσβεσης.

Τα παραπάνω έχουν ως αποτέλεσμα να δημιουργείται μια διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υπεραξίας και της φορολογικής βάσης. Και επειδή η διαφορά είναι προσωρινή, δηλαδή αναμένεται αντιστροφή της στο μέλλον, αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογία. Έτσι και στην περίπτωση αυτή, διαχωρίζονται οι οικονομικές καταστάσεις από τις φορολογικές ρυθμίσεις.

Ανάλογη είναι η αντιμετώπιση των Δ.Λ.Π. και για τα υπόλοιπα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία αναγνωρίζονται από τα πρότυπα και συνήθως απομειώνονται, ενώ η φορολογική νομοθεσία ρυθμίζει με συγκεκριμένο τρόπο την απόσβεση τους, συνήθως είτε εφάπαξ είτε πενταετώς.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι το Δ.Λ.Π. 12 επιτρέπει την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης μόνο κατά την έκταση που αυτή δεν σχετίζεται με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας. Αντίθετα, στην περίπτωση που η διαφορά λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης σχετίζεται, άμεσα ή έμμεσα, με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας, την απαγορεύει ρητά. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας, θα είχε ως συνέπεια την αύξηση της υπεραξίας αρχικής αναγνώρισης ως υπολειμματικού ποσού

και την εκ νέου αύξηση της αναβαλλόμενης φορολογίας, που όμως οδηγεί με τη σειρά της σε νέα μεταβολή της υπεραξίας. Θα δημιουργούνται λοιπόν ένας φαύλος κύκλος αναβαλλόμενης φορολογίας και μεταβολής υπεραξίας. Δε θα πρέπει λοιπόν να συγχέονται οι δύο περιπτώσεις.

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

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

Την περίπτωση φορολογητέων κατά τη διανομή εσόδων θα μελετήσουμε στη συνέχεια. Μη εκπεστέα φορολογικά έξοδα, είναι εκείνα που κατά την διάρκεια της λογιστικής χρήσης, καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, και τα οποία είναι μεν πραγματικά (δηλαδή, αφορούν πραγματική συναλλαγή), πλην όμως δεν αναγνωρίζονται από τις φορολογικές διατάξεις. Τούτο γιατί ο φορολογικός νομοθέτης εκτιμά, ότι δεν σχετίζονται με το αντικείμενο δραστηριότητας του επιτηδευματία, χαρακτηρίζονται ως δαπάνες μη παραγωγικές και περαιτέρω δεν συμβάλλουν στην προώθηση των πωλήσεων. Απλά παραδείγματα του μακρού καταλόγου, είναι οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται για οποιονδήποτε λόγο σε βάρος της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. τα έξοδα αυτά συμπεριλαμβάνονται στις λογιστικές διαφορές και συντελούν στην αναμόρφωση των κερδών, καθώς προστίθενται στο φορολογητέο εισόδημα. Στην περίπτωση των Δ.Λ.Π. γίνεται επίσης μία αναμόρφωση των κερδών, προκειμένου να υπολογισθεί ο τρέχων φόρος. Για τον ίδιο ακριβώς λόγο δηλαδή.

Στην περίπτωση αυτή μάλιστα, δεν συντρέχουν λόγοι αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας, καθώς δεν πρόκειται για προσωρινές διαφορές αλλά για μόνιμες, αφού τα έξοδα δεν πρόκειται να εκπέσουν ούτε σε μελλοντική χρήση. Συνεπώς, δεν υπάρχει διαφορά λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης. Η μοναδική διαφορά των Δ.Λ.Π. στο θέμα αυτό είναι ότι στον πίνακα συμφωνίας λογιστικού αποτελέσματος και φόρων εξόδων, παρουσιάζονται τα μη εκπιπτόμενα έξοδα, ως μόνιμες διαφορές απαραίτητες για τη συμφωνία των ποσών.

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

Όπως είδαμε προηγουμένως, η περίπτωση των αφορολόγητων εσόδων ή αποθεματικών, με την ουσιαστική έννοια του όρου, δεν υφίσταται για τις Α.Ε. Ο χαρακτηρισμός αυτός δίνεται, λοιπόν, για αποθεματικά που παραμένουν αφορολόγητα μέχρι τη στιγμή της διανομής ή της κεφαλαιοποίησης τους, οπότε και φορολογούνται κανονικά, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Πρόκειται δηλαδή για μία αναστολή φορολόγησης και όχι για απαλλαγή ή εξαίρεση. Τέτοια αποθεματικά είναι για παράδειγμα τα μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές σε άλλες εταιρίες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί. Μάλιστα, οποτεδήποτε διανέμει κέρδη η εταιρία, θεωρείται ότι διανέμει και κατ' αναλογία ένα τμήμα των αφορολόγητων αυτών κερδών, το οποίο φορολογείται με αναγωγή των διανεμόμενων αφορολόγητων εσόδων σε μικτό ποσό, με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Ανάλογη αντιμετώπιση έχουν και τα αυτοτελώς φορολογούμενα έσοδα των Α.Ε., όπως για παράδειγμα τα κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών ή τα μερίσματα. Τα έσοδα αυτά έχουν φορολογηθεί κατά την πραγματοποίηση της συναλλαγής και με ειδικό τρόπο (π.χ. παρακράτηση φόρου), αλλά χωρίς εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, για την περίπτωση των Α.Ε. Και πάλι σε περίπτωση διανομής τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και αφαιρείται από τον καταβαλλόμενο φόρο, ο φόρος της αυτοτελούς φορολόγησης, που έχει ήδη καταβληθεί.<sup>23</sup>

Τα Ε.Λ.Π. αναγνωρίζουν μονάχα τον πληρωτέο φόρο στις περιπτώσεις αυτές. Αν δεν συντρέχουν λόγοι διανομής τα έσοδα αυτά μεταφέρονται στις λογιστικές διαφορές

<sup>23</sup> Ελληνική Ένωση Τραπεζών, Αθήνα 2002

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

και δεν επηρεάζουν το φορολογητέο εισόδημα, αφού είναι «αφορολόγητα», τουλάχιστον στην παρούσα χρήση. Εάν συντρέχει διανομή, υπολογίζεται ο φόρος που τους αναλογεί και πάλι για την τρέχουσα χρήση.

Στην περίπτωση των Δ.Λ.Π. τα πράγματα περιπλέκονται σίγουρα περισσότερο. Ο χειρισμός των αφορολόγητων αποθεματικών είναι άλλωστε ένα ζήτημα που έχει απασχολήσει πολύ τους έλληνες λογιστές και ελεγκτές. Το Δ.Λ.Π. 12 ορίζει ότι λογίζουμε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση όταν προβλέπεται ότι θα πληρωθεί στο μέλλον φόρος, που προκύπτει από οικονομικά γεγονότα της τρέχουσας χρήσης.

Συνεπώς, τα αποθεματικά αυτά θα πρέπει να θεωρούνται αφορολόγητα για τις φορολογικές αρχές, αλλά σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων, να λογιστούν οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Είναι κάτι εξαιρετικά δύσκολο να εκτιμηθεί σε πολλές περιπτώσεις, αλλά είναι και κάτι εξαιρετικά σημαντικό για πολλές εταιρίες που έχουν υψηλά ποσά τέτοιων αποθεματικών στον ισολογισμό τους.

**17.**

**Αποθεματικά**

Τα αποθεματικά της Εταιρείας την 31 ?εκεμβρίου είχαν ως ακολούθως:

	<b>2010</b>	<b>2009</b>	<b>2008</b>
	<u>€κατ.</u>	<u>€κατ.</u>	
	<b>€κατ. Ίδιες μετοχές</b>		
	<b>(57,2)</b>	<b>(14,9)</b>	—
Αφορολόγητο αποθεματικό .....	222,8	251,3	240,7
Τακτικό αποθεματικό.....	49,5	55,7	55,7
Αποθεματικό προγραμμάτων παραχώρησης δικαιωμάτων προαίρεσης .....	24,4	37,5	30,8
Αποθεματικό από αποτίμηση διαθεσίμων προς πώληση			
χρηματοοικονομικών στοιχείων .....	0,9	0,9	1,1
Σύνολο λοιπών αποθεματικών .....	<u>297,6</u>	<u>345,4</u>	<u>328,3</u>
Σύνολο αποθεματικών .....	<u>288,2</u>	<u>313,4</u>	<u>297</u>

**η) Συμμετοχές**

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., και με την βοήθεια της ΠΟΛ.1168/25.5.2000, πάγιο περιουσιακό στοιχείο μιας Α.Ε. είναι και οι ανήκουσες σ' αυτή μετοχές από τη συμμετοχή της (ως μητρικής ή ιδρυτικής) σε άλλη Α.Ε. Συνεπώς, εφόσον από την αποτίμηση των μετοχών αυτών, όπως αυτή προκύπτει από τον ισολογισμό της άλλης

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

εταιρίας, διαπιστώνεται υποτίμηση των μετοχών, άρα και υποτίμηση της συμμετοχής, θα πρέπει να σχηματιστούν «Προβλέψεις για ζημία από υποτίμηση συμμετοχών».

Μάλιστα αυτές είναι και οι μόνες προβλέψεις που δεν παρακολουθούνται με τον λογαριασμό 44, αλλά καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 18.00.19, αν πρόκειται για συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή του 18.01.19, αν πρόκειται για λοιπές συμμετοχές. Οι λογαριασμοί αυτοί θεωρούνται αντίθετοι των λογαριασμών συμμετοχών. Να σημειωθεί εδώ ότι με βάση την αρχή της συντηρητικότητας, μόνο η υποτίμηση λαμβάνεται υπόψη και έχει σαν συνέπεια τον σχηματισμό πρόβλεψης. Η περίπτωση της αύξησης της αξίας των συμμετοχών δεν σημαίνει αναγνώριση κέρδους, εκτός αν αντιστρέφει σχηματισμένη πρόβλεψη και μόνο μέχρι το ύψος αυτής.

Με την ίδια ΠΟΛ ορίζεται ότι οι προβλέψεις αυτές που σχηματίζονται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., δεν εκπίπτουν φορολογικά, καθώς δεν αναφέρονται σε ζημία που να είναι «οριστική και εκκαθαρισμένη», άρα μεταφέρονται στις λογιστικές διαφορές. Απαραίτητη προϋπόθεση για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων της ζημίας που προκύπτει από την απώλεια ή υποτίμηση των μετοχών άλλων ΑΕ που κατέχουν, είναι η ζημία αυτή να έχει πραγματοποιηθεί. Προκειμένου για τη ζημία από μετοχές (συμμετοχές), η ζημία αυτή επέρχεται είτε με την εκποίηση (πώληση κ.λπ.) των μετοχών, είτε με την εκκαθάριση της Α.Ε. στην οποία συμμετέχουν οι πιο πάνω επιχειρήσεις.<sup>24</sup>

Με βάση τα Δ.Λ.Π., εφόσον γίνεται αποτίμηση των συμμετοχών σε εύλογη αξία και οι προβλέψεις που σχηματίζονται δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, αλλά πρόκειται να αναγνωριστούν στο μέλλον όταν και εφόσον επιβεβαιωθεί η ζημία, πρέπει να αναγνωρισθεί αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Έτσι, δίνεται πλέον ουσία στον σχηματισμό των προβλέψεων αυτών, οι οποίες αν και δεν επιδρούν στον τρέχοντα φόρο, έχουν επίδραση στον αναβαλλόμενο. Επίσης διασφαλίζεται και πάλι η αποσύνδεση και ανεξαρτητοποίηση των οικονομικών καταστάσεων από τις φορολογικές επιβολές.

---

<sup>24</sup> Ελληνική Ένωση Τραπεζών, Αθήνα 2002

### **θ) Μεταφερόμενες Ζημίες**

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

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

Εδώ βέβαια προκύπτει ένα σοβαρό θέμα. Η ύπαρξη φορολογικών ζημιών αποτελεί μία ισχυρή απόδειξη ότι μπορεί και να μην υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος, ώστε να γίνει συμψηφισμός της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης. Συνεπώς σύμφωνα με τον ορισμό της, πιθανόν να μην συνίσταται λόγος για την αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας. Συνεπώς, όταν η επιχείρηση παρουσιάζει ζημίες τα τελευταία έτη, συνιστάται να αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, μόνο κατά την έκταση που έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή υπάρχει άλλη πειστική απόδειξη ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο κέρδος για τον συμψηφισμό των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων. Μάλιστα παρατίθενται και συγκεκριμένα κριτήρια για την εκτίμηση της πιθανότητας ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο κέρδος.

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

Μία άλλη παράμετρος που πρέπει να εξετασθεί σε αυτές τις περιπτώσεις είναι και οι επιδράσεις από τον φορολογικό έλεγχο. Ο φορολογικός έλεγχος μπορεί να αναμορφώσει τις λογιστικές διαφορές των προηγούμενων χρήσεων, ώστε μέρος της ζημίας να ακυρωθεί και να μεταβληθεί το ύψος του δικαιώματος συμψηφισμού της. Αν γίνει κάτι τέτοιο, και έχει αναγνωρισθεί αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, τότε όταν θα γίνει ο έλεγχος, οι διαφορές φορολογικού ελέγχου που θα λογίσουμε θα έχουν και το ποσό της αντιστροφής της απαίτησης. Δηλαδή θα εμφανίσουμε επιβαρύνσεις από τον έλεγχο περισσότερες από αυτές που θα πληρώσουμε.

Τέλος, να προσθέσουμε ότι σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, αν γίνει μία συγχώνευση και η απορροφούμενη έχει μία ζημία φορολογικά για την οποία δεν έχει εμφανίσει αναβαλλόμενη απαίτηση γιατί δεν ανέμενε να κάνει κέρδη που θα συμψηφίζαν τη ζημία, αλλά η απορροφώσα θα έχει κέρδη, κατά τη συγχώνευση η απορροφώσα θα λογίσει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

#### ***ι) Λογιστικές Διαφορές***

Οι έννοια των λογιστικών διαφορών, όπως την αναλύσαμε στην παρούσα εργασία, έχει ιδιαίτερη σημασία τόσο για τα Ε.Λ.Π., όσο και για τα Δ.Λ.Π., εφόσον από αυτή προκύπτει ο πληρωτέος (ή τρέχων) φόρος. Σε ότι αφορά την περίπτωση των Ε.Λ.Π., οι λογιστικές διαφορές παρατίθενται στα έντυπα των φορολογικών δηλώσεων (έντυπο Ε5 - έντυπο Φ01010 - έντυπο Ε3 στον πίνακα ΣΤ, η), μέσα από τα οποία πραγματοποιείται η διαδικασία φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων, με την συμπλήρωση συγκεκριμένων κωδικών, με τα ποσά των λογιστικών διαφορών. Ο υπεύθυνος λογιστής-φοροτεχνικός, πρέπει να προβαίνει στην ενέργεια της φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, σε σχέση πάντα με τα καταχωρηθέντα κατά την διάρκεια της χρήσης, τυχόν έξοδα που χαρακτηρίζονται λογιστικές διαφορές. Ασφαλώς δε, ο φορολογικός έλεγχος που θα επακολουθήσει, πρέπει με την σειρά του να εκτιμήσει δεόντως, την πρωτοβουλία της επιχείρησης, να αναμορφώνει το λογιστικό της αποτέλεσμα και συνεπώς, να καταβάλει τους φόρους με βάση τις φορολογικές διατάξεις.

Με βάση τα Ε.Λ.Π. οι λογιστικές αυτές διαφορές δεν εμφανίζονται λογιστικά, παρά μόνο στα έντυπα των φορολογικών δηλώσεων. Άλλωστε, εξαιτίας της υιοθέτησης των φορολογικών διατάξεων στην λογιστική πρακτική, οι λογιστικές διαφορές είναι

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

σαφώς μικρότερες από ότι θα ήταν σε περίπτωση που όσα προστάζει η λογιστική θεωρία εφαρμόζονταν. Ακόμη όμως και οι υπαρκτές λογιστικές διαφορές δεν αποδίδονται λογιστικά. Αυτό έχει ως συνέπεια να μην γνωρίζουμε καν, ποιες από αυτές πρόκειται να αναστραφούν μελλοντικά (προσωρινές διαφορές), επηρεάζοντας στο μέλλον τη φορολογία εισοδήματος και ποιες θα παραμείνουν ως έχουν (μόνιμες διαφορές), αφήνοντας την ανεπηρέαστη.

Τα Δ.Λ.Π. προτείνουν και εδώ μία άλλη αντιμετώπιση του θέματος. Οι λογιστικές διαφορές θα πρέπει να εμφανίζονται και λογιστικά. Οι προσωρινές θα πρέπει να εμφανίζονται κατά τον υπολογισμό της αναβαλλόμενης φορολογίας, όπως έγινε και στην εφαρμογή που παραθέσαμε.

Έτσι, θα γνωρίζει ο αναγνώστης σε ποιες λογιστικές διαφορές οφείλεται η αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας, που είναι και αυτές που πρόκειται να αναστραφούν. Οι μόνιμες διαφορές, από την άλλη, εμφανίζονται κατά τη συμφωνία του λογιστικού αποτελέσματος με τους φόρους έξοδα. Έτσι, γνωρίζει ο αναγνώστης ποιες είναι οι λογιστικές διαφορές που δεν αναμένεται να αναστραφούν, που είναι και αυτές για τις οποίες δεν συντρέχει λόγος αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας. Ένα καινοτόμο ακόμη σημείο του Δ.Λ.Π. 12, στο συγκεκριμένο θέμα, είναι το γεγονός ότι οι λογιστικές διαφορές, εκτός της λογιστικής απεικόνισης τους, γνωστοποιούνται και μέσω των σημειώσεων (notes). Αυτό δίνει τη δυνατότητα κυρίως στους αναγνώστες των οικονομικών καταστάσεων που ζουν εκτός Ελλάδας και αγνοούν την ελληνική πραγματικότητα και την πολυσύνθετη, δαιδαλώδη φορολογική μας νομοθεσία, να κατανοήσουν, πώς μία εταιρία που δηλώνει ότι φορολογείται με συντελεστή 25%, τελικά πληρώνει φόρο εισοδήματος που αποτελεί το 20% ή το 30% του λογιστικού της αποτελέσματος.

### 6.4 Συνοπτικός πίνακας σημαντικών διαφορών ΕΛΠ με Δ.Λ.Π

Σημεία διαφοροποίησης	Ε.Λ.Π	Δ.Λ.Π
<i>φόρος εισοδήματος των επιχειρήσεων</i>	εμφανίζεται στον πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης	καταχωρείται στα Αποτελέσματα Χρήσης της επιχείρησης
<i>Προβλέψεις</i>	αναγνωρίζει φορολογικά μόνο δύο από τα είδη προβλέψεων. Τις προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και τις προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού, λόγω εξόδου από την υπηρεσία	αναγνωρίζει ισόποση αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση στην τρέχουσα χρήση.
<i>Αποσβέσεις Ενσώματων Παγίων</i>	οι επιπλέον ή οι υπολειπόμενες αποσβέσεις μεταφέρονται στις λογιστικές διαφορές	Η κάθε επιπλέον (πέραν της φορολογικά αναγνωριζόμενης) απόσβεση αποτελεί ένα έξοδο, που ενώ πραγματοποιείται στην τρέχουσα χρήση, δεν αναγνωρίζεται φορολογικά
<i>Αναπροσαρμογή της Αξίας Παγίων Στοιχείων</i>	Προβλέπεται μία αναπροσαρμογή της αξίας, η οποία γίνεται κάθε τέσσερα χρόνια και υπό προϋποθέσεις. Αυτή η αναπροσαρμογή αναγνωρίζεται και φορολογικά.	προβλέπει την αναπροσαρμογή της αξίας των στοιχείων αυτών, σε τουλάχιστον ετήσια βάση
<i>Αποσβέσεις Ασύμμετρων Ακίνητοποιήσεων (Αύλων Περιουσιακών Στοιχείων)</i>	κάποια από αυτά ενώ αναγνωρίζονται από τα Ε.Λ.Π., (π.χ. Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης), δεν αναγνωρίζονται από τα Δ.Λ.Π	και κάποια άλλα, ενώ αναγνωρίζονται από τα Δ.Λ.Π. δεν αναγνωρίζονται από τα Ε.Λ.Π. (π.χ. Παράγωγα Χρηματοοικονομικά Προϊόντα)
<i>Αφορολόγητα Έσοδα και Μη Εκπεστέα Έξοδα</i>	τα έξοδα αυτά συμπεριλαμβάνονται στις λογιστικές διαφορές και συντελούν στην αναμόρφωση των κερδών, καθώς προστίθενται στο φορολογητέο εισόδημα	στον πίνακα συμφωνίας λογιστικού αποτελέσματος και φόρων εξόδων, παρουσιάζονται τα μη εκπιπόμενα έξοδα, ως μόνιμες διαφορές απαραίτητες για τη συμφωνία των ποσών
<i>Αφορολόγητα Αποθεματικά και Αυτοτελής Φορολόγηση</i>	αναγνωρίζουν μονάχα τον πληρωτέο φόρο στις περιπτώσεις αυτές	ορίζει ότι λογίζουμε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση όταν προβλέπεται ότι θα πληρωθεί στο μέλλον φόρος, που προκύπτει από οικονομικά γεγονότα της τρέχουσας χρήσης
<i>Συμμετοχές</i>	οι προβλέψεις αυτές που σχηματίζονται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., δεν εκπίπτουν φορολογικά, καθώς δεν αναφέρονται σε ζημιά που να είναι «οριστική και εκκαθαρισμένη», άρα μεταφέρονται στις λογιστικές διαφορές	γίνεται αποτίμηση των συμμετοχών σε εύλογη αξία και οι προβλέψεις που σχηματίζονται δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, αλλά πρόκειται να αναγνωριστούν στο μέλλον όταν και εφόσον επιβεβαιωθεί η ζημιά, πρέπει να αναγνωρισθεί αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση

*Πηγή : <http://archive.in.gr/news/enronitis/b06.htm>*

### 6.5 Γενικό παράδειγμα επιχείρησης εμφάνισης των Γνωστοποιήσεων σχετικά με τη σχέση Λογιστικού- Φορολογητέου Αποτελέσματος

Παρακάτω παραθέτουμε τις γνωστοποιήσεις που έχει κάνει η COCA COLA 3E για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 - 31/12/2010 οι οποίες είναι σύμφωνες με τα ΔΛΠ που εφαρμόζει .

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**



Ετήσια Οικονομική Έκθεση **2010**  
Coca-Cola Ελληνική Εταιρεία Εμφιαλώσεως Α.Ε.

Σημειώσεις επί των Οικονομικών Καταστάσεων (συνέχεια)

**8. Αναβαλλόμενη φορολογία (συνέχεια)**

Η κίνηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, την 31 Δεκεμβρίου έχει ως ακολούθως:

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	Φορολογικές αποσβέσεις επιπλέον των λογιστικών	Λοιπές βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις	Λοιπά	Σύνολο
	€κατ.	€κατ.	€κατ.	€κατ.
Την 1 Ιανουαρίου 2009.....	—	—	(2,1)	(2,1)
Μεταφορά στα αποτελέσματα χρήσης.....	(0,9)	(1,1)	—	(2,0)
Μεταφορά στα ίδια κεφάλαια .....	—	1,1	—	1,1
Μεταφορά μεταξύ αναβαλλόμενου φόρου απαίτησης και υποχρέωσης.....	0,2	(2,5)	—	(2,3)
Την <b>31</b> Δεκεμβρίου <b>2009</b> .....	<b>(0,7)</b>	<b>(2,5)</b>	<b>(2,1)</b>	<b>(5,3)</b>
Μεταφορά στα αποτελέσματα χρήσης.....	(1,4)	(0,1)	—	(1,5)
Μεταφορά στα ίδια κεφάλαια .....	—	0,1	—	0,1
Μεταφορά μεταξύ αναβαλλόμενου φόρου απαίτησης και υποχρέωσης.....	—	2,5	—	2,5
Την <b>31</b> Δεκεμβρίου <b>2010</b> .....	<b>(2,1)</b>	—	<b>(2,1)</b>	<b>(4,2)</b>

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	Λογιστικές αποσβέσεις επιπλέον των φορολογικών	Προβλέψεις	Λοιπές βραχυ- πρόθεσμες υποχρεώσεις	Λοιπές βραχυ- πρόθεσμες απαιτήσεις	Λοιπά	Σύνολο
	€κατ.	€κατ.	€κατ.	€κατ.	€κατ.	€κατ.
Την 1 Ιανουαρίου 2009.....	0,2	6,6	4,6	—	2,3	13,7
Μεταφορά στα αποτελέσματα χρήσης.....	—	0,2	3,0	—	(2,3)	0,9
Μεταφορά μεταξύ αναβαλλόμενου φόρου απαίτησης και υποχρέωσης....	(0,2)	—	2,5	—	—	2,3
Την <b>31</b> Δεκεμβρίου <b>2009</b> .....	—	<b>6,8</b>	<b>10,1</b>	—	—	<b>16,9</b>
Μεταφορά στα αποτελέσματα χρήσης.....	—	(0,6)	(6,0)	7,7	—	1,1
Μεταφορά μεταξύ αναβαλλόμενου φόρου απαίτησης και υποχρέωσης....	—	—	—	(2,5)	—	(2,5)
Την <b>31</b> Δεκεμβρίου <b>2010</b> .....	—	<b>6,2</b>	<b>4,1</b>	<b>5,2</b>	—	<b>15,5</b>

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

Φορολογία

Ο φόρος εισοδήματος επί των κερδών της Εταιρείας διαφέρει από το θεωρητικό ποσό που θα προέκυπτε με τη χρήση του φορολογικού συντελεστή που ισχύει στην Ελλάδα ως ακολούθως:

	2010	2009	2008
	€κατ.	€κατ.	€κατ.
Κέρδη προ φόρων βάσει της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης.....		<b>(0,5)</b>	202,2 173,6
Φόρος εισοδήματος υπολογισμένος με φορολογικό συντελεστή 24% (2009, 2008:25%) .....		<b>(0,1)</b>	50,6 43,4
Πρόσθετος φόρος.....		<b>21,2</b>	16,8 (1,0)
Δημιουργία αφορολόγητου αποθεματικού .....		—	(2,7) (3,7)
Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.....		<b>8,9</b>	5,4 9,0
Αφορολόγητα έσοδα .....		—	—
(0,8) Φορολογικά πρόστιμα και τόκοι.....		—	3,8
— Μεταβολές σε φορολογική νομοθεσία και συντελεστές .....		—	(0,1) 1,2
Λοιπά .....		<b>1,4</b>	3,2 2,1
Φόρος εισοδήματος βάσει της κατάστασης αποτελεσμάτων .....		<b>31,4</b>	<b>77,0</b>
<b>50,2</b>			

Ειδικός φόρος στην Ελλάδα

Στις 6 Μαΐου 2010 η Ελληνική Κυβέρνηση έθεσε σε ισχύ το νόμο περί «Εκτακτης Εισφοράς Κοινωνικής Ευθύνης» (Ν.3845/2010). Σύμφωνα με το άρθρο 5 η «Εκτακτη, Εισφορά Κοινωνικής Ευθύνης» επεβλήθη αναδρομικά στο συνολικό καθαρό εισόδημα της Εταιρείας για την χρήση 2009. Ως αποτέλεσμα, η Εταιρεία επιβάρυνε τα αποτελέσματα της χρήσης 2010 με προσθετο φόρο εισοδήματος ύψους €1,2κατ.

Τη 10η Δεκεμβρίου 2009 η Ελληνική Κυβέρνηση εισήγαγε το Νόμο περί «Εκτακτης Εισφοράς Κοινωνικής Ευθύνης στα Μεγάλα Κέρδη των Επιχειρήσεων». Ο νόμος αυτός (Ν. 3808/2009) προέβλεπε την επιβολή πρόσθετου φόρου στο συνολικό καθαρό εισόδημα της Εταιρείας για την χρήση 2008. Ως αποτέλεσμα, η Εταιρεία επιβάρυνε τα αποτελέσματα της χρήσης 2009 με φόρο ύψους €16,8κατ. και με επιπλέον φόρο μερισμάτων ύψους €3,8κατ.

Το 2008, ολοκληρώθηκε ο φορολογικός έλεγχος των ανέλεγκτων φορολογικών χρήσεων 2003 έως και 2006 και το 2010, ολοκληρώθηκε ο φορολογικός έλεγχος των ανέλεγκτων φορολογικών χρήσεων 2007 έως και 2008. Εχει αναγνωριστεί πρόβλεψη για τις ανέλεγκτες φορολογικές χρήσεις 2009 έως 2010 στις οικονομικές καταστάσεις.

Ο φόρος εισοδήματος για τις χρήσεις που έληξαν 31 Δεκεμβρίου αναλύεται ως ακολούθως:

	2010	2009	2008
	€κατ.	€κατ.	€κατ.
Τρέχων φόρος εισοδήματος.....	<b>31,0</b>	75,8	49,1
Αναβαλλόμενος φόρος (βλέπε Σημείωση 8).....	<b>0,4</b>	1,2	1,1
Σύνολο φόρων εισοδήματος .....	<b>31,4</b>	<b>77,0</b>	<b>50,2</b>

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Οι ραγδαίες εξελίξεις στο γενικότερο οικονομικό περιβάλλον, η παγκοσμιοποίηση των αγορών και το ιδιαίτερο βάρος που δίνεται στη μελέτη των οικονομικών καταστάσεων, συντέλεσαν στην ανάγκη για εφαρμογή ενός πλαισίου από κοινώς αποδεκτές λογιστικές αρχές. Η απάντηση δόθηκε με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, που από το 2005 είναι υποχρεωτική και στη χώρα μας, για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις, και προαιρετική για τις υπόλοιπες. Έτσι, τα Δ.Λ.Π. αναλαμβάνουν τον ρόλο ενός διεθνούς κώδικα επικοινωνίας των επιχειρήσεων που πραγματώνουν τις συναλλαγές, των λογιστών που τις αποτυπώνουν, των ελεγκτών και του κράτους που τις ελέγχουν και των χρηστών-επενδυτών που τις μελετούν, με πολλαπλά οφέλη για όλους.

Τα Δ.Λ.Π. κάνουν, όμως, αυτό που κάποιος ίσως περίμεναν: δεν αλλάζουν τη φορολογική νομοθεσία, ούτε την αναιρούν. Άλλωστε δε θα μπορούσαν, καθώς αποτελείται από νόμους του εκάστοτε κράτους. Δεν προτείνουν μία μεταβολή του τρόπου που γίνεται η φορολόγηση (του τρέχοντος φόρου), αλλά μία μεταβολή στον τρόπο που ενσωματώνεται αυτή στις οικονομικές καταστάσεις.

Αντί αυτού, κάνουν κάτι αποτελεσματικότερο και εφικτό. Αποδεσμεύουν τις οικονομικές καταστάσεις από τη φορολογική νομοθεσία. Ο τρόπος που το επιτυγχάνουν, είναι η αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας για όλα τα οικονομικά γεγονότα, που συντελέστηκαν στην τρέχουσα χρήση για την εταιρία, λογιστικοποιήθηκαν, διαμόρφωσαν το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης, όμως η φορολογική τους επίδραση θα πραγματοποιηθεί σε επόμενες χρήσεις.

Τα Δ.Λ.Π. πλέον αποτελούν το πλαίσιο εκείνο στο οποίο όλες οι επιχειρήσεις που θέλουν να έχουν μια ποιο σωστή και αποτελεσματική διαχείριση θα πρέπει να εφαρμόζουν και να υιοθετούν σε όλες τις ενέργειες που εκτελούνται στα πλαίσια της φορολογίας και την παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

1. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Δημήτρης Ντζανάτος, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα 2008
2. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Παραδείγματα - Εφαρμογές, Δεύτερη Έκδοση, Καραγιάννης Δημ. - Καραγιάννη Αικ. - Καραγιάννης Ιωάν., Εκδόσεις Αρίων, Θεσ/νίκη 2007.
3. Κυριότερες Διαφορές μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Ελληνικών Λογιστικών Αρχών, Ελληνική Ένωση Τραπεζών, Αθήνα 2002
4. Φορολογική Λογιστική- Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων Λογιστική και Πρακτική Αντιμετώπιση, Αριστεΐδη Γ. Φλώρου, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2004.
5. Λογιστικά-Κοστολόγηση-Φοροτεχνικά-Γενικό Λογιστικό Σχέδιο -Κ.Β.Σ., Εικοστή Έκδοση, Καραγιάννης Δημ. - Καραγιάννη Αικ. - Καραγιάννης Ιωάν., Εκδόσεις Αρίων, Θεσ/νίκη 2007 149

## **ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ**

*[www.poedoy.gr/fe/forologies/AR\\_ME/APΘPO\\_MΠEKPΗ.doc](http://www.poedoy.gr/fe/forologies/AR_ME/APΘPO_MΠEKPΗ.doc) ημ/νια προσπέλασης  
12/7/2012*

## **ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ**

- *<http://www.epixeirisi.gr> 20/7/2012*
  - *<http://www.taxheaven.gr> 15/6/2012*
  - *<http://www.power-tax.gr> 20/7/2012*
  - *<http://www.capital.gr> 25/7/2012*
  - *<http://www.elte.org.gr> 02/07/2012*
- <http://archive.in.gr/news/enronitis/b06.htm>*

## **ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ**



## 6.Οικονομικές Καταστάσεις και Σημειώσεις της Μητρικής Εταιρείας για τη χρήση που έληξε **31** Δεκεμβρίου **2010**

ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)



Ετήσια Οικονομική Έκθεση 2010  
Coca-Cola Ελληνική Εταιρεία Εμφιαλώσεως Α.Ε.

Ισολογισμός

	Σημείωση	Την 31 η εκεμβρίου	
		2010 €κατ.	2009 €κατ.
<b>Ενεργητικό</b>			
Υπεραξία.....	3	7,5	7,5
Ενσώματα πάγια στοιχεία.....	4	166,8	172,1
Συμμετοχές σε θυγατρικές επιχειρήσεις και κοινοπραξίες.....	5	1.704,9	2.334,4
? ιαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία.....	6	1,0	1,5
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις.....	8	11,3	11,6
Λοιπά μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία.....		1,1	1,0
<b>Σύνολο μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων.....</b>		<b>1.892,6</b>	<b>2.528,1</b>
<b>Αποθέματα</b> .....	9	<b>29,5</b>	32,9
Εμπορικές απαιτήσεις.....	10	145,9	166,8
Λοιπές απαιτήσεις.....	11	26,9	22,6
Παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα.....	7	0,3	0,1
Βραχυπρόθεσμες φορολογικές απαιτήσεις.....		3,5	—
Χρηματικά διαθέσιμα.....	12	0,3	0,5
<b>Σύνολο κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων.....</b>		<b>206,4</b>	<b>222,9</b>
<b>Σύνολο ενεργητικού.....</b>		<b>2.099,0</b>	<b>2.751,0</b>
<b>Υποχρεώσεις</b>			
Βραχυπρόθεσμα δάνεια από θυγατρικές.....	13	25,6	8,6
Εμπορικές και λοιπές υποχρεώσεις.....	14	123,2	178,1
Παράγωγα χρηματοοικονομικά στοιχεία.....	7	—	0,1
Τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις.....		—	27,5
<b>Σύνολο βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων.....</b>		<b>148,8</b>	<b>214,3</b>
Μακροπρόθεσμα δάνεια από θυγατρικές.....	13	351,4	803,3
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.....	15	29,0	33,4
<b>Σύνολο μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων.....</b>		<b>380,4</b>	<b>836,7</b>
<b>Σύνολο υποχρεώσεων.....</b>		<b>529,2</b>	<b>1.051,0</b>
<b>Ίδια κεφάλαια</b>			
Μετοχικό κεφάλαιο.....	16	183,1	182,8
Υπέρ το άρτιο.....	16	1.119,2	1.113,8
Ίδιες μετοχές.....	17	(57,2)	(14,9)
Λοιπά αποθεματικά.....	17	345,4	328,3
Αποτελέσματα εις νέον.....		(20,7)	90,0
<b>Σύνολο ιδίων κεφαλαίων.....</b>		<b>1.569,8</b>	<b>1.700,0</b>
<b>Σύνολο ιδίων κεφαλαίων και υποχρεώσεων.....</b>		<b>2.099,0</b>	<b>2.751,0</b>

Οι σημειώσεις στις σελίδες 7 έως 55 αποτελούν αναπόσπαστο μέρος αυτών των οικονομικών καταστάσεων.

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**

Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

	Σημείωση	Για τη χρήση που έληξε την 31 Δεκεμβρίου		
		2010	2009	2008
		€κατ.	€κατ.	€κατ.
Καθαρές πωλήσεις .....		<b>609,0</b>	700,7	714,1
Κόστος πωληθέντων .....		<b>(347,1)</b>	(371,1)	(388,3)
<b>Μεικτά κέρδη .....</b>		<b><u>261,9</u></b>	<b><u>329,6</u></b>	<b><u>325,8</u></b>
Λειτουργικά έξοδα.....	19	<b>(214,6)</b>	(232,3)	(237,1)
Έξοδα αναδιάρθρωσης .....	20	<b>(19,5)</b>	(4,0)	—
Λοιπά έσοδα .....	18	—	3,4	—
<b>Λειτουργικά κέρδη.....</b>		<b><u>27,8</u></b>	<b><u>96,7</u></b>	<b><u>88,7</u></b>
Χρηματοοικονομικά έσοδα.....		<b>0,2</b>	—	—
Χρηματοοικονομικά έξοδα .....		<b>(28,5)</b>	(8,3)	(18,6)
Καθαρά χρηματοοικονομικά έξοδα .....	21	<b>(28,3)</b>	(8,3)	(18,6)
Έσοδα από μερίσματα .....	22	—	113,8	103,5
<b>(Ζημιές)/κέρδη προ φόρων .....</b>		<b><u>(0,5)</u></b>	<b><u>202,2</u></b>	<b><u>173,6</u></b>
Φόροι .....	23	<b>(31,4)</b>	(77,0)	(50,2)
<b>(Ζημιές)/κέρδη μετά φόρων .....</b>		<b><u>(31,9)</u></b>	<b><u>125,2</u></b>	<b><u>123,4</u></b>

Κατάσταση Συνολικών Εσόδων

	Για τη χρήση που έληξε την 31 Δεκεμβρίου		
	2010	2009	2008
	€κατ.	€κατ.	€κατ.
(Ζημιές)/κέρδη μετά φόρων.....	<b>(31,9)</b>	125,2	123,4
Λοιπά συνολικά έσοδα:			
Χρηματοοικονομικά στοιχεία διαθέσιμα προς πώληση:			
(Ζημιές)/κέρδη αποτίμησης κατά τη χρήση.....	<b>(0,5)</b>	0,3	(3,5)
Κέρδη αποτίμησης που μεταφέρθηκαν στα			
αποτελέσματα κατά τη χρήση.....	<b>—</b>	<b>(0,5)</b>	<b>(4,8)</b>
Αντιστάθμιση κινδύνου ταμειακών ροών:			
Κέρδη κατά τη χρήση .....	<b>0,1</b>	—	0,1
Φόροι εισοδήματος που περιλαμβάνονται στα			
λοιπά συνολικά έσοδα .....	<b>0,1</b>	<b>(0,1)</b>	<b>1,8</b>
Λοιπά συνολικά έσοδα για τη χρήση, μετά			
από φόρους .....	<b>(0,3)</b>	<b>0,2</b>	<b>(6,4)</b>
<b>Συνολικά έσοδα για τη χρήση .....</b>	<b><u>(32,2)</u></b>	<b><u>125,4</u></b>	<b><u>117,0</u></b>

**ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ  
ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)**



Ετήσια Οικονομική Έκθεση 2010  
Coca-Cola Ελληνική Εταιρεία Εμφιαλώσεως Α.Ε.

**Κατάσταση Ταμειακών Ροών**

Σημείωση	Για τη χρήση που έληξε την 31 η εκεμβρίου		
	2010 €κατ.	2009 €κατ.	2008 €κατ.
<b>Λειτουργικές δραστηριότητες</b>			
(Ζημίες)/κέρδη μετά φόρων .....	<b>(31,9)</b>	125,2	123,4
Καθαρά χρηματοοικονομικά έξοδα.....	21 <b>28,3</b>	8,3	18,6
Έσοδα από μερίσματα .....	22 —	(113,8)	(103,5)
Φόροι που χρεώθηκαν στα αποτελέσματα .....	23 <b>31,4</b>	77,0	50,2
Αποσβέσεις ενσώματων παγίων στοιχείων .....	4 <b>29,1</b>	28,3	30,2
Παροχές δικαιωμάτων προαίρεσης μετοχών .....	25 <b>4,4</b>	4,1	6,0
	<b>61,3</b>	<b>129,1</b>	<b>124,9</b>
(Κέρδη)/ζημίες από πώληση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων .....	<b>(0,5)</b>	0,7	(3,4)
Μείωση αποθεμάτων .....	<b>3,4</b>	11,4	2,8
Μείωση/(αύξηση) εμπορικών και λοιπών απαιτήσεων.....	<b>20,2</b>	(56,0)	(21,8)
(Μείωση)/αύξηση εμπορικών και λοιπών υποχρεώσεων .....	<b>(23,2)</b>	25,5	(8,5)
Καταβλητέοι φόροι .....	<b>(62,0)</b>	(24,0)	(39,8)
Καθαρές ταμειακές (εκροές)/εισροές από λειτουργικές δραστηριότητες.....	<b>(0,8)</b>	<b>86,7</b>	<b>54,2</b>
<b>Επενδυτικές δραστηριότητες</b>			
Πληρωμές για αγορές ενσώματων παγίων στοιχείων .....	<b>(29,4)</b>	(27,8)	(27,4)
Εισπράξεις από πωλήσεις ενσώματων παγίων στοιχείων .....	—	0,2	0,7
Καθαρές εισπράξεις από επενδύσεις .....	5 <b>633,9</b>	8,8	11,3
Πληρωμή για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου θυγατρικής .....	5 <b>(2,1)</b>	(1,4)	—
Μερίσματα εισπραχθέντα.....	—	91,4	80,9
Καθαρές ταμειακές εισροές από επενδυτικές δραστηριότητες .....	<b>602,4</b>	<b>71,2</b>	<b>65,5</b>
<b>Χρηματοδοτικές δραστηριότητες</b>			
Επιστροφή κεφαλαίου στους μετόχους .....	—	(546,3)	—
Πληρωμή εξόδων για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου .....	—	(6,0)	—
Πληρωμές για αγορά ιδίων μετοχών .....	<b>(42,3)</b>	(16,6)	—
Εισπράξεις από έκδοση μετοχών σε υπαλλήλους λόγω άσκησης δικαιωμάτων προαίρεσης .....	16 <b>5,7</b>	1,8	21,1
Μερίσματα καταβληθέντα .....	26 <b>(102,0)</b>	(102,3)	(91,3)
Εισπράξεις από δάνεια .....	13 <b>442,1</b>	689,3	134,1
Εξοφλήσεις δανείων .....	13 <b>(887,7)</b>	(169,4)	(164,7)
Τόκοι καταβληθέντες .....	<b>(17,6)</b>	(8,1)	(19,1)
Καθαρές ταμειακές εκροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες.....	<b>(601,8)</b>	<b>(157,6)</b>	<b>(119,9)</b>
<b>Καθαρή μείωση/(αύξηση) χρηματικών διαθεσίμων .....</b>			
	<b>(0,2)</b>	<b>0,3</b>	<b>(0,2)</b>
<b>Μεταβολή χρηματικών διαθεσίμων</b>			
Χρηματικά διαθέσιμα την 1 Ιανουαρίου .....	<b>0,5</b>	0,2	0,4
Καθαρή (μείωση)/αύξηση χρηματικών διαθεσίμων.....	<b>(0,2)</b>	0,3	(0,2)
Χρηματικά διαθέσιμα την 31 η εκεμβρίου .....	12 <b>0,3</b>	<b>0,5</b>	<b>0,2</b>

# ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Δ.Π.)

## 1. Βάση κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων και βασικές λογιστικές αρχές

### Περιγραφή δραστηριότητας

Η Coca-Cola Ελληνική Εταιρεία Εμφιαλώσεως Α.Ε. (στο εξής αναφερόμενη ως “Coca-Cola Τρία Έμπιλον” ή “η Εταιρεία”) είναι ανώνυμη εταιρεία που ιδρύθηκε στην Ελλάδα και δραστηριοποιείται κυρίως στην παραγωγή και διανομή μη αλκοολούχων αναψυκτικών ποτών με βάση συμφωνία μεταβίβασης χρήσης του εμπορικού σήματος από την The Coca-Cola Company (εφεξής “TCCC”). Η Coca-Cola Τρία Έμπιλον έχει δραστηριότητες σε 28 χώρες, οι οποίες επίσης έχουν κυρίως το ίδιο αντικείμενο.

Οι μετοχές της Coca-Cola Τρία Έμπιλον είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών (κωδικός: ΕΕΕΚ), και δευτερευόντως στο χρηματιστήριο του Λονδίνου (κωδικός: CCB), καθώς και στο Χρηματιστήριο της Ν. Υόρκης (κωδικός: CCH) με τη μορφή American Depositary Receipts (ADRs).

Οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις εγκρίθηκαν για έκδοση από το Ίουκνητικό Συμβούλιο στις 16 Μαρτίου 2011 και αναμένεται να επικυρωθούν στην Ετήσια Γενική Συνέλευση των Μετόχων που θα διεξαχθεί στις 6 Μαΐου 2011.

### Βάση σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων

Οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα Ίιεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (εφεξής «ΊΠΧΑ»), που έχουν εκδοθεί από το Συμβούλιο των Ίιεθνών Λογιστικών Προτύπων (εφεξής «ΣΊΛΠ») και τα ΊΠΧΑ όπως έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση (εφεξής «ΕΕ»).

Όλα τα ΊΠΧΑ που έχουν εκδοθεί από το ΣΊΛΠ και εφαρμόστηκαν για τη σύνταξη των συνημμένων οικονομικών καταστάσεων έχουν υιοθετηθεί από την ΕΕ σύμφωνα με τη διαδικασία έγκρισης που εφαρμόζει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, και η Ευρωπαϊκή Συμβουλευτική Ομάδα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΕΣΟΧΑ).

Οι συνημμένες οικονομικές καταστάσεις έχουν συνταχθεί σύμφωνα με την αρχή του ιστορικού κόστους, όπως τροποποιήθηκαν από την αποτίμηση των διαθέσιμων προς πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων και παραγώγων χρηματοοικονομικών στοιχείων.

Οι συνημμένες εταιρικές οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να μελετηθούν σε συνδυασμό με τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας για τη χρήση που έληξε την 31 Ίεκεμβρίου 2010, οι οποίες έχουν συνταχθεί σύμφωνα με τα ΊΠΧΑ.

### Σημαντικές λογιστικές κρίσεις και εκτιμήσεις

Σύμφωνα με τις γενικώς αποδεκτές λογιστικές αρχές η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων της Coca-Cola Τρία Έμπιλον απαιτεί όπως η διοίκηση προβαίνει στην διενέργεια εκτιμήσεων και παραδοχών που επηρεάζουν τα ποσά των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων καθώς και τα ποσά των εσόδων και εξόδων, και τη γνωστοποίηση των ενδεχόμενων απαιτήσεων και υποχρεώσεων στις οικονομικές καταστάσεις και στις σημειώσεις. Παρά το γεγονός ότι οι εκτιμήσεις αυτές στηρίζονται στη γνώση της διοίκησης για τα τρέχοντα γεγονότα και τις τυχόν μελλοντικές δραστηριότητες της εταιρείας, τα πραγματικά αποτελέσματα ενδέχεται να διαφέρουν από αυτές τις εκτιμήσεις.

### Φόροι εισοδήματος

Η Εταιρεία υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα. Υπάρχουν διάφορες συναλλαγές και υπολογισμοί των οποίων η τελική φορολογική έκβαση δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί με βεβαιότητα κατά την συνήθη λειτουργία της επιχείρησης. Η Εταιρεία αναγνωρίζει προβλέψεις για υποχρεώσεις που ενδέχεται να προκύψουν, βάσει εκτιμήσεων των πιθανοτήτων να καταλογιστούν πρόσθετοι φόροι. Όπου η τελική έκβαση επί των θεμάτων αυτών και το τελικό ποσό φόρου διαφέρει από τις αρχικές εκτιμήσεις, η διαφορά φόρου θα επηρεάσει την πρόβλεψη φόρου εισοδήματος της περιόδου κατά την οποία οριστικοποιούνται τα θέματα αυτά. Η Εταιρεία δεν αναμένει ότι η τελική έκβαση του φόρου, σε σημεία που απαιτούν κρίση και εκτιμήσεις, θα διαφέρει περισσότερο από 10% σε σχέση με τις εκτιμήσεις της διοίκησης, ώστε να απαιτείται αναπροσαρμογή της δημοσιευμένης υποχρέωσης του φόρου εισοδήματος.

## ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)

### Απομείωση υπεραξίας

Ο προσδιορισμός της τυχόν απομείωσης της υπεραξίας απαιτεί την εκτίμηση της αξίας λόγω χρήσης της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών, στην οποία έχει επιμεριστεί. Ο υπολογισμός της αξίας λόγω χρήσης απαιτεί την εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών και την προεξόφλησή τους με ένα κατάλληλο προεξοφλητικό επιτόκιο ώστε να υπολογισθεί η παρούσα αξία. Οι σχετικές παραδοχές καθώς και η επεξήγηση αυτών παρατίθενται στην Σημείωση 3.

### Απομείωση επενδύσεων σε θυγατρικές και κοινοπραξίες

Η εταιρεία ακολουθεί το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 36, προκειμένου να καθορίσει πότε οι επενδύσεις σε θυγατρικές και κοινοπραξίες χρήζουν απομείωσης. Ο καθορισμός αυτός απαιτεί σημαντική κρίση. Η Εταιρεία αξιολογεί, ανάμεσα σε άλλους παράγοντες, την πιθανότητα η εύλογη αξία μίας επένδυσης να είναι χαμηλότερη από τη λογιστική της αξία; την οικονομική κατάσταση καθώς και τη βραχυπρόθεσμη επιχειρηματική προοπτική της θυγατρικής και κοινοπραξίας, λαμβάνοντας υπόψη την απόδοση του τομέα δραστηριότητας τους, της αγοράς στην οποία λειτουργούν, την ύπαρξη τεχνολογικών αλλαγών καθώς και τις λειτουργικές & χρηματοοικονομικές ταμειακές ροές τους. Η Διοίκηση εκτιμά ότι κάθε λογική πιθανή μεταβολή σε οποιαδήποτε σημαντική υπόθεση που έχει χρησιμοποιηθεί στον καθορισμό της εύλογης αξίας των επενδύσεών της, δεν θα προκαλούσε αλλαγή στην τρέχουσα αξία της επένδυσης τέτοια, ώστε να ξεπεράσει το ανακτήσιμο ποσό της.

### Παροχές Προσωπικού – Προγράμματα συνταξιοδοτικών παροχών

Η Εταιρεία διατηρεί συνταξιοδοτικά προγράμματα καθορισμένων παροχών. Προκειμένου να καθοριστεί η αξία αυτών των παροχών πρέπει να ληφθούν υπόψη διάφορες αναλογιστικές εκτιμήσεις σχετικά με τα προεξοφλητικά επιτόκια, τον αναμενόμενο ρυθμό απόδοσης των περιουσιακών στοιχείων, μελλοντικές μισθολογικές αυξήσεις, το ρυθμό θνησιμότητας και μελλοντικές συνταξιοδοτικές αυξήσεις. Εξαιτίας της μακροχρόνιας φύσης αυτών των προγραμμάτων, τέτοιες εκτιμήσεις υπόκεινται σε σημαντική αβεβαιότητα. Αυτές οι εκτιμήσεις και μια ανάλυση ως προς το πώς καθορίζονται αυτές περιγράφονται στη Σημείωση 15.

### Αναγνώριση εσόδων

Τα έσοδα αναγνωρίζονται εφόσον συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις: ύπαρξη δεσμευτικής συμφωνίας (γενικά παραγγελίες), τα προϊόντα έχουν παραδοθεί και δεν υπόκεινται σε εκπλήρωση οποιαδήποτε μελλοντικής υποχρέωσης, τα ποσά είναι εισπράξιμα σύμφωνα με τους συνήθεις όρους πληρωμής και τόσο τα έσοδα όσο και τα σχετιζόμενα έξοδα μπορούν να μετρηθούν αξιόπιστα.

Τα έσοδα εμφανίζονται μετά την αφαίρεση εκπτώσεων πώλησης, προμηθειών τοποθέτησης και κινήτρων προώθησης πωλήσεων παρεχόμενων στους πελάτες. Οι προμήθειες τοποθέτησης είναι κίνητρα που παρέχονται στους πελάτες για την τοποθέτηση των προϊόντων της Εταιρείας στα καταστήματά τους. Προμήθειες τοποθέτησης που σχετίζονται με όρους συμβολαίων αποσβένονται κατά τη διάρκεια των συμβολαίων. Όλες οι λοιπές προμήθειες για τοποθέτηση προϊόντων και τα κίνητρα προώθησης πωλήσεων καταχωρούνται στα έξοδα κατά το χρόνο διενέργειάς τους. Οι προμήθειες τοποθέτησης που καταχωρήθηκαν στα έξοδα της χρήσης που έληξε 31 Δεκεμβρίου 2010 ανήλθαν σε €2,7εκατ. (2009: €10,1εκατ., 2008: €0,3εκατ.). Τα κίνητρα προώθησης πωλήσεων που δόθηκαν στους πελάτες κατά τη χρήση 2010 ανήλθαν σε €22,6εκατ. (2009: €67,9εκατ., 2008: €57,9εκατ.), εξαιρουμένων των συνεισφορών από την ΤCCC.

Η Coca-Cola Τρία Έψιλον δέχεται εισφορές από την ΤCCC για την προώθηση των πωλήσεων προϊόντων με το σήμα Coca-Cola. Συνεισφορές για στήριξη της τιμής πώλησης και για εκστρατείες προώθησης πωλήσεων συγκεκριμένων πελατών συμψηφίζονται με τα παρεχόμενα σε πελάτες κίνητρα προώθησης πωλήσεων. Οι συνεισφορές αυτές αναγνωρίζονται και αντιστοιχίζονται με τα έξοδα με τα οποία σχετίζονται. Το 2010 οι συνεισφορές αυτές ανήλθαν σε €23,9 εκατ. (2009: €18,4εκατ., 2008: €16,4εκατ.).

## ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)

### Έσοδα από μερίσματα

Τα έσοδα από μερίσματα αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης όταν η Εταιρεία κατοχυρώνει δικαίωμα εισπραχής αυτών.

### Έσοδα από υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης

Η Εταιρεία χρεώνει στις θυγατρικές της αμοιβές διαχείρισης έναντι υπηρεσιών. Τα έσοδα από τις αμοιβές διαχείρισης αναγνωρίζονται σύμφωνα με την ουσία των όρων της σχετικής συμφωνίας.

### Υπεραξία

Η υπεραξία είναι το υπερβάλλον ποσό μεταξύ του κόστους απόκτησης και της εύλογης αξίας του μεριδίου των καθαρών περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν από την Εταιρεία κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Η υπεραξία εμφανίζεται στο κόστος κτήσεως της μείον (τυχόν) σωρευμένες ζημιές από απομείωση.

Για σκοπούς διενέργειας του ελέγχου απομείωσης, η υπεραξία κατανέμεται στις αντίστοιχες μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών. Οι μονάδες δημιουργίας ταμειακών ροών, στις οποίες κατανέμεται η υπεραξία εξετάζονται για απομείωση ετησίως ή συχνότερα, εφόσον υπάρχει ένδειξη για απομείωση της μονάδας. Αν η ανακτήσιμη αξία της μονάδας δημιουργίας ταμειακών ροών είναι μικρότερη από τη λογιστική της αξία, η ζημία απομείωσης κατανέμεται αρχικά σε μείωση της λογιστικής αξίας τυχόν κατανεμηθείσας στη μονάδα υπεραξίας και στη συνέχεια σε άλλα περιουσιακά στοιχεία, κατά αναλογία της λογιστικής αξίας κάθε περιουσιακού στοιχείου της μονάδας. Ζημιές απομείωσης που αναγνωρίζονται στην υπεραξία δεν αντιστρέφονται σε μεταγενέστερες περιόδους.

### Ενσώματα Πάγια Στοιχεία

Όλα τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταχωρούνται αρχικά στο κόστος κτήσης τους και μεταγενέστερα αποτιμώνται στο κόστος κτήσης, μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις τυχόν ζημιές απομείωσής τους. Μεταγενέστερες δαπάνες κεφαλαιοποιούνται στο κόστος των αντίστοιχων ενσώματων παγίων στοιχείων εφόσον εκτιμάται ότι θα αποκομιστούν μελλοντικά οικονομικά οφέλη που θα υπερβαίνουν την αρχικά εκτιμώμενη απόδοση του υπάρχοντος ενσώματου παγίου στοιχείου. Όλες οι λοιπές μεταγενέστερες δαπάνες καταχωρούνται στα έξοδα της χρήσης στην οποία πραγματοποιούνται.

Οι αποσβέσεις υπολογίζονται με βάση τη σταθερή μέθοδο ώστε να κατανεμηθεί το αποσβέσιμο ποσό στην εκτιμώμενη διάρκεια ωφέλιμης ζωής των ενσώματων παγίων στοιχείων, ως κάτωθι:

Ιδιότητα Κτίρια.....	40 έτη
Ενοικιαζόμενα κτίρια και βελτιώσεις.....	Στη διάρκεια της μίσθωσης και μέχρι 40 έτη
Εξοπλισμός παραγωγής.....	4-12 έτη
Μεταφορικά μέσα.....	5-8 έτη
Ηλεκτρονικοί υπολογιστές και λογισμικό.....	3-7 έτη
Εξοπλισμός προώθησης πωλήσεων.....	3-7 έτη
Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός.....	8 έτη
Επαναχρησιμοποιούμενα εμπορευματοκιβώτια.....	3-12 έτη

Τα γήπεδα δεν αποσβένονται γιατί θεωρείται ότι έχουν απεριόριστη ωφέλιμη ζωή.

Τα χρηματικά ποσά που έχουν ληφθεί για επαναχρησιμοποιούμενα εμπορευματοκιβώτια από πελάτες λογιστικοποιούνται ως υποχρεώσεις εγγυοδοσίας.

Η υπολειμματική αξία και οι ωφέλιμες ζωές των ενσώματων παγίων στοιχείων επανεξετάζονται και αναπροσαρμόζονται, εφόσον αυτό κριθεί αναγκαίο, σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού.

## ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)

Η λογιστική αξία του ενσώματου παγίου στοιχείου μειώνεται αμέσως ώστε να ισούται με την ανακτήσιμη αξία του, εάν η λογιστική αξία του ενσώματου παγίου στοιχείου είναι μεγαλύτερη από την εκτιμώμενη ανακτήσιμη αξία του.

Τα κέρδη και οι ζημιές από τη διάθεση ενσώματων παγίων στοιχείων προσδιορίζονται συγκρίνοντας τις εισπράξεις από τη διάθεση του ενσώματου παγίου στοιχείου με τη λογιστική του αξία και αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της χρήσης.

### Απομείωση αξίας μη χρηματοοικονομικών στοιχείων

Η υπεραξία δεν αποσβένεται αλλά ελέγχεται για απομείωση της αξίας τουλάχιστον ετησίως. Τα ενσώματα πάγια στοιχεία και τα λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία υπόκεινται σε απόσβεση, ελέγχονται για σκοπούς απομείωσης όταν γεγονότα ή αλλαγές στις συνθήκες υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία μπορεί να μην είναι ανακτήσιμη. Ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται για το ποσό που η λογιστική αξία κάποιου περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του, το οποίο προσδιορίζεται στη μεγαλύτερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας μείον του κόστους πώλησης και της αξίας χρήσεως. Για τους σκοπούς προσδιορισμού της απομείωσης, τα στοιχεία του ενεργητικού ομαδοποιούνται στο χαμηλότερο επίπεδο για το οποίο οι ταμειακές ροές δύναται να προσδιοριστούν ξεχωριστά.

### ?απάνες δανεισμού

Οι δαπάνες δανεισμού που σχετίζονται άμεσα με την απόκτηση, κατασκευή ή παραγωγή παγίων στοιχείων για τα οποία απαιτείται σημαντικό χρονικό διάστημα κατασκευαστικής περιόδου προσαυξάνουν το κόστος των παγίων μέχρι αυτά να καταστούν ουσιαστικά έτοιμα προς χρήση ή πώληση. Έσοδα που αποκτώνται από την προσωρινή επένδυση του δανεισμού μέχρι τη χρησιμοποίησή του για τη χρηματοδότηση των αντίστοιχων παγίων, αφαιρούνται από το κόστος δανεισμού που πληρεί τις προϋποθέσεις κεφαλαιοποίησης.

Όλες οι άλλες δαπάνες δανεισμού, εξαιρουμένων των εξόδων συναλλαγών των δανείων, καταχωρούνται στα χρηματοοικονομικά έξοδα της περιόδου πραγματοποίησής τους.

### Συμμετοχές σε θυγατρικές και κοινοπραξίες

Συμμετοχικές επενδύσεις σε θυγατρικές και κοινοπραξίες αποτιμώνται στο κόστος μείον απομείωση. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με τη ?ερμηνεία 11, Συναλλαγές με Ίδιες Μετοχές και μεταξύ εταιρειών ιδίου Ομίλου, η δαπάνη για παροχές δικαιωμάτων προαίρεσης μετοχών που αφορά θυγατρικές μεταφέρεται στις θυγατρικές μέσω του λογαριασμού συμμετοχών σε αυτές.

### Λοιπές επενδύσεις

Η Εταιρεία κατατάσσει τις επενδύσεις της σε τίτλους ομολόγων και μετοχών στις ακόλουθες κατηγορίες: χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων σε εύλογες αξίες μέσω αποτελεσμάτων χρήσης, διακρατούμενων μέχρι τη λήξη και διαθέσιμων προς πώληση. Η κατηγορία κατάταξης εξαρτάται από το σκοπό απόκτησης της επένδυσης. Η διοίκηση καθορίζει την κατάταξη των επενδύσεων της κατά την αρχική αναγνώριση. Οι συμμετοχές σε εύλογες αξίες μέσω αποτελεσμάτων χρήσης και τα διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία εμφανίζονται σε εύλογες αξίες. Επενδύσεις που αποκτώνται με σκοπό την επίτευξη κέρδους από τις βραχυπρόθεσμες διακυμάνσεις της τιμής κατατάσσονται στα χρηματοοικονομικά στοιχεία σε εύλογες αξίες μέσω αποτελεσμάτων χρήσης και περιλαμβάνονται στα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία. Επενδύσεις με συγκεκριμένη λήξη, τις οποίες η διοίκηση προτίθεται και έχει τη δυνατότητα να κρατήσει μέχρι τη λήξη τους, κατατάσσονται στις επενδύσεις που διακρατούνται μέχρι τη λήξη και περιλαμβάνονται στα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία, εκτός αυτών που πρόκειται να λήξουν εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία ισολογισμού, οπότε και κατατάσσονται στα κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία. Επενδύσεις που αναμένεται να κρατηθούν για απροσδιόριστη διάρκεια και οι οποίες ενδέχεται να πουληθούν προκειμένου να καλύψουν ανάγκες ρευστότητας ή λόγω μεταβολής στα επιτόκια, κατατάσσονται ως διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία και ταξινομούνται στα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία, εκτός και αν αναμένεται να ρευστοποιηθούν εντός δώδεκα μηνών από την ημερομηνία ισολογισμού.

## ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Δ.Π.)

Οι επενδύσεις αναγνωρίζονται με βάση την ημερομηνία συναλλαγής, δηλαδή αναγνωρίζονται κατά την ημέρα που η Εταιρεία δεσμεύεται να αγοράσει τις επενδύσεις και διαγράφονται κατά την ημέρα που η Εταιρεία δεσμεύεται να τις πουλήσει. Το κόστος απόκτησης των επενδύσεων περιλαμβάνει και έξοδα που σχετίζονται με την απόκτηση, εκτός των περιπτώσεων απόκτησης χρηματοοικονομικών στοιχείων σε εύλογες αξίες μέσω αποτελεσμάτων χρήσης, τα έξοδα των οποίων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης. Για τα χρηματοοικονομικά στοιχεία που διαπραγματεύονται σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές, η εύλογη αξία ορίζεται με αναφορά στις χρηματιστηριακές τιμές κατά την ημερομηνία του ισολογισμού. Για τις λοιπές επενδύσεις, η εύλογη αξία ορίζεται με βάση τη χρηματιστηριακή τιμή παρόμοιου χρηματοοικονομικού μέσου ή σύμφωνα με τις προεξοφλημένες ταμειακές ροές των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων.

Οι διαθέσιμες προς πώληση επενδύσεις και τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία σε εύλογες αξίες μέσω αποτελεσμάτων χρήσης, στη συνέχεια αποτιμώνται στη εύλογη αξία.

Τα κέρδη και οι ζημίες από επενδύσεις προοριζόμενες για εμπορική εκμετάλλευση αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων της χρήσης που προκύπτουν. Τα μη πραγματοποιηθέντα κέρδη και οι ζημίες των διαθέσιμων προς πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων αναγνωρίζονται στα λοιπά έσοδα, εκτός από τις ζημίες απομείωσης καθώς και τα κέρδη και τις ζημίες στα νομισματικά στοιχεία ενεργητικού λόγω μεταβολής των συναλλαγματικών ισοτιμιών που αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης, μέχρι την παύση αναγνώρισης των χρηματοοικονομικών στοιχείων οπότε το σωρευτικό κέρδος ή η ζημία που περιλαμβανόταν στα ίδια κεφάλαια μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.

Οι διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις εμφανίζονται σε αναπόσβεστο κόστος με τη χρήση της μεθόδου της πραγματικής απόδοσης. Τα κέρδη και οι ζημίες από τις διακρατούμενες μέχρι τη λήξη επενδύσεις αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης, όταν οι επενδύσεις παύουν να αναγνωρίζονται ή όταν απομειωθούν.

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία κατεχόμενα προς πώληση

Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και ομάδες στοιχείων κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση εάν η λογιστική αξία τους θα ανακτηθεί κυρίως μέσω μιας συναλλαγής πώλησης και όχι από τη συνεχόμενη χρήση αυτών. Η προϋπόθεση αυτή θεωρείται ότι πληρείται μόνο όταν η πώληση είναι πολύ πιθανή και το περιουσιακό στοιχείο (ή η ομάδα στοιχείων) είναι διαθέσιμο για άμεση πώληση στην τρέχουσα κατάσταση του. Για να θεωρηθεί ότι η πώληση είναι πολύ πιθανή, η διοίκηση πρέπει να έχει δεσμευτεί για την πώληση, πρέπει να έχει ξεκινήσει ένα ενεργό πρόγραμμα εντοπισμού του αγοραστή και ολοκλήρωσης του σχεδίου πώλησης καθώς και η πώληση να αναμένεται ότι θα πραγματοποιηθεί εντός ενός έτους από την ημερομηνία της κατάταξης του στοιχείου ως κατεχόμενου προς πώληση.

Τα μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία και οι ομάδες στοιχείων τα οποία κατατάσσονται ως κατεχόμενα προς πώληση αποτιμώνται στην χαμηλότερη μεταξύ της λογιστικής αξίας, στην οποία εμφανίζονταν πριν και της εύλογης αξίας μείον το κόστος πώλησης.

Αποθέματα

Τα αποθέματα αποτιμώνται στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ κόστους και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Το κόστος των αποθεμάτων προσδιορίζεται σύμφωνα με τη μέθοδο του μέσου σταθμικού κόστους. Το κόστος της παραγωγής σε εξέλιξη και των ετοιμών προϊόντων αποτελείται από το κόστος των άμεσων υλικών και της εργασίας πλέον των κατανεμηθέντων γενικών βιομηχανικών εξόδων. Το κόστος περιλαμβάνει όλα τα κόστη που πραγματοποιούνται μέχρι να τεθεί το προϊόν στην παρούσα θέση και κατάσταση.

Καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι η εκτιμώμενη τιμή πώλησης στα πλαίσια της κανονικής δραστηριότητας της Εταιρείας, μείον τις εκτιμώμενες δαπάνες που απαιτούνται για την ολοκλήρωση και την πώληση των αποθεμάτων.

Εμπορικές απαιτήσεις

Οι εμπορικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται αρχικά στην εύλογη αξία τους και κατόπιν αποτιμώνται σε αναπόσβεστο κόστος, απομειωμένο κατά την πρόβλεψη των επισφαλών απαιτήσεων. Πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις καταχωρείται

## ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Δ.Π.)

εφόσον υπάρχουν αντικειμενικές ενδείξεις ότι η Εταιρεία δε θα εισπράξει το σύνολο των οφειλόμενων από πελάτες της, σύμφωνα με τους αρχικούς όρους των εμπορικών απαιτήσεων. Σημαντική οικονομική δυσχέρεια του πελάτη, το ενδεχόμενο ο πελάτης να πτωχεύσει ή να προβεί σε άλλη οικονομική αναδιάρθρωση, ώστε να προβεί σε αθέτηση ή πλημμέλεια στις καταβολές του, θεωρούνται ενδείξεις ότι οι απαιτήσεις από πελάτες δύναται να μην εισπραχθούν. Το ποσό της πρόβλεψης είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας των απαιτήσεων και της παρούσας αξίας των εκτιμώμενων μελλοντικών ταμειακών ροών, προεξοφλημένων με το αρχικό πραγματικό επιτόκιο. Η λογιστική αξία της απαίτησης μειώνεται από το ποσό της πρόβλεψης, το οποίο αναγνωρίζεται ως μέρος των λειτουργικών εξόδων. Όταν μια εμπορική απαίτηση από πελάτη είναι μη εισπράξιμη, διαγράφεται χρησιμοποιώντας αρχικά τυχόν πρόβλεψη που έχει δημιουργηθεί προηγούμενα για την απαίτηση και μεταγενέστερα αναγνωρίζεται ως μέρος των λειτουργικών εξόδων. Μεταγενέστερες ανακτήσεις ποσών, τα οποία είχαν διαγραφεί ή προβλέψεις οι οποίες δεν απαιτούνται πλέον, πιστώνονται έναντι των λειτουργικών εξόδων.

### Εμπορικές υποχρεώσεις

Οι εμπορικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά στην εύλογη αξία και, όπου απαιτείται, αποτιμώνται μεταγενέστερα στο αναπόσβεστο κόστος με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου.

### Συναλλαγματικές διαφορές

Οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας παρουσιάζονται στο νόμισμα του οικονομικού περιβάλλοντος στο οποίο δραστηριοποιείται (λειτουργικό νόμισμα). Για σκοπούς σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων τα αποτελέσματα και η χρηματοοικονομική θέση της Εταιρείας εμφανίζονται σε ευρώ που είναι το λειτουργικό νόμισμα της Coca-Cola Τρία Έψιλον και το νόμισμα παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων. Οι συναλλαγές σε ξένα νομίσματα μετατρέπονται σε ευρώ με βάση την επίσημη τιμή του ξένου νομίσματος που ισχύει την ημέρα της συναλλαγής. Τα νομισματικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα μετατρέπονται με τις ισοτιμίες της ημερομηνίας του ισολογισμού. Όλα τα κέρδη και οι ζημιές από την μετατροπή των νομισμάτων μεταφέρονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης με εξαίρεση τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από στοιχεία ενεργητικού και υποχρεώσεις που είναι ταξινομημένα ως αντισταθμίσεις ταμειακών ροών, οι οποίες μεταφέρονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια μέχρι την πραγματοποίηση των συναλλαγών που αντισταθμίζονται, οπότε και αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Η Εταιρεία έχει ελάχιστη έκθεση σε συναλλαγματικές διαφορές, καθώς διατηρεί μικρά ποσά νομισματικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε νόμισμα διαφορετικό από το λειτουργικό της νόμισμα.

### Ταμειακά ?αθέσιμα

Στα ταμειακά διαθέσιμα περιλαμβάνονται ταμειακά υπόλοιπα και άμεσα ρευστοποιήσιμες επενδύσεις μέχρι τρίμηνης διάρκειας από την ημερομηνία αγοράς τους. Οι τραπεζικές υπεραναλήψεις θεωρούνται βραχυπρόθεσμος δανεισμός στον ισολογισμό και για σκοπούς κατάρτισης της κατάστασης ταμειακών ροών.

### ?ανεισμός

Όλα τα δάνεια αναγνωρίζονται αρχικά στην εύλογη αξία τους προσαρμοσμένη με τις δαπάνες που αφορούν άμεσα την απόκτηση των δανείων.

Μεταγενέστερα, τα δάνεια αποτιμώνται στο αναπόσβεστο κόστος. Το αναπόσβεστο κόστος υπολογίζεται με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου, σύμφωνα με την οποία τυχόν μειώσεις, πρόσθετες δαπάνες ή δαπάνες συναλλαγών που σχετίζονται με το δανεισμό κατά το διακανονισμό, αποσβένονται στα αποτελέσματα χρήσης κατά τη διάρκεια του δανεισμού. Τυχόν κέρδη και ζημιές που σχετίζονται με τα δάνεια που εμφανίζονται σε αναπόσβεστο κόστος και δεν αποτελούν μέρος συναλλαγής αντιστάθμισης κινδύνου, αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης κατά τη διάρκεια του δανεισμού και όταν τα δάνεια εξοφλούνται ή απομειώνονται.

### Παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα

Η Εταιρεία χρησιμοποιεί παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα, συμπεριλαμβανομένων συμβάσεων ανταλλαγής επιτοκίων, δικαιωμάτων προαίρεσης, και παραγώγων επί συναλλάγματος και εμπορευμάτων. Η χρήση τους αναλαμβάνεται

## ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Α.Π.)

μόνο σαν οικονομική και λογιστική αντιστάθμιση κινδύνου ώστε να αντιμετωπισθούν ο κίνδυνος επιτοκίων, ο συναλλαγματικός κίνδυνος και ο κίνδυνος τιμών εμπορευμάτων που σχετίζονται με τις δραστηριότητες της Εταιρείας. Η Εταιρεία δεν χρησιμοποιεί τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα της για κερδοσκοπικούς σκοπούς.

Η αρχική αναγνώριση, καθώς και η μεταγενέστερη αποτίμηση, των παράγωγων χρηματοοικονομικών στοιχείων στον ισολογισμό γίνεται στις εύλογες αξίες τους. Μεταβολές στις εύλογες αξίες των παραγώγων χρηματοοικονομικών μέσων αναγνωρίζονται σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού είτε στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης είτε στα ίδια κεφάλαια, ανάλογα με το κατά πόσο το παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο πληρεί τις προϋποθέσεις της λογιστικής αντιστάθμισης κινδύνου, και εφόσον αυτό ισχύει, κατά πόσο αφορά αντιστάθμιση εύλογης αξίας ή αντιστάθμιση ταμειακών ροών. Όλα τα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα για τα οποία δεν έχει εφαρμοστεί λογιστική αντιστάθμισης κινδύνου (undesignated hedges), κατηγοριοποιούνται είτε στα περιουσιακά στοιχεία είτε στις υποχρεώσεις σε εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων χρήσης.

Κατά τη δημιουργία μιας συναλλαγής αντιστάθμισης η Εταιρεία τεκμηριώνει τη σχέση ανάμεσα σε ένα μέσο αντιστάθμισης κινδύνου και το αντικείμενο της αντιστάθμισης καθώς και την ακολουθούμενη πολιτική διαχείρισης κινδύνων και τη στρατηγική ανάληψης διαφόρων συναλλαγών αντιστάθμισης. Η διαδικασία αυτή περιλαμβάνει τη σύνδεση όλων των παραγώγων χρηματοοικονομικών μέσων τα οποία προσδιορίζονται ως μέσα αντιστάθμισης με τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, δεσμεύσεις της Εταιρείας ή προβλεπόμενες συναλλαγές. Τόσο κατά τη δημιουργία της συναλλαγής αντιστάθμισης όσο και στη συνέχεια η Εταιρεία καταθέτει και τεκμηριώνει την αξιολόγησή της, σχετικά με το κατά πόσο τα χρησιμοποιούμενα παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα είναι ιδιαίτερος αποτελεσματικά όσον αφορά στην αντιστάθμιση των διακυμάνσεων των ευλόγων αξιών ή των ταμειακών ροών των αντισταθμιζόμενων στοιχείων.

Μεταβολές στην εύλογη αξία των παραγώγων χρηματοοικονομικών μέσων που χαρακτηρίζονται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση εύλογης αξίας, αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, μαζί με τις μεταβολές στην εύλογη αξία των αντισταθμιζόμενων στοιχείων που συνδέονται με τους κινδύνους αντιστάθμισης. Μεταβολές στην εύλογη αξία των παραγώγων χρηματοοικονομικών μέσων που χαρακτηρίζονται ως αποτελεσματική αντιστάθμιση των μελλοντικών ταμειακών ροών αναγνωρίζονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια ενώ το μη αποτελεσματικό μέρος αναγνωρίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Τα ποσά που αναγνωρίζονται κατευθείαν στην κατάσταση συνολικών εσόδων, μεταφέρονται στα αποτελέσματα, όταν το σχετικό περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση που αποκτήθηκε επηρεάζει τα αποτελέσματα. Μεταβολές στις εύλογες αξίες των παραγώγων χρηματοοικονομικών μέσων που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της λογιστικής αντιστάθμισης κινδύνων αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης όταν προκύψουν. Συμβόλαια κανονικών αγορών και πωλήσεων χρηματοοικονομικών μέσων αναγνωρίζονται κατά την ημέρα της συναλλαγής.

Η λογιστική αντιστάθμιση κινδύνων διακόπτεται όταν το αντικείμενο της αντιστάθμισης λήξει ή πωληθεί, ολοκληρωθεί ή ασκηθεί, ή δεν πληρεί πλέον τις προϋποθέσεις της λογιστικής αντιστάθμισης κινδύνου. Κατά τη συγκεκριμένη χρονική στιγμή, το σωρευμένο κέρδος ή ζημία από την αντιστάθμιση που έχει αναγνωρισθεί στα ίδια κεφάλαια, παραμένει στα ίδια κεφάλαια μέχρι να πραγματοποιηθεί η προβλεπόμενη συναλλαγή. Αν η συναλλαγή αντιστάθμισης κινδύνου δεν αναμένεται πλέον να πραγματοποιηθεί, το καθαρό σωρευμένο κέρδος ή ζημία που έχει αναγνωρισθεί στα ίδια κεφάλαια μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης.

### Μισθώσεις

Οι μισθώσεις ενσωμάτων παγίων όπου η Εταιρεία διατηρεί όλους τους κινδύνους και τα οφέλη της κυριότητας κατατάσσονται ως χρηματοδοτικές μισθώσεις. Όλες οι υπόλοιπες μισθώσεις κατατάσσονται στις λειτουργικές μισθώσεις.

Τα ενοίκια που καταβάλλονται στα πλαίσια συμβάσεων λειτουργικής μίσθωσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης σύμφωνα με την σταθερή μέθοδο κατά την περίοδο της μίσθωσης.

Οι χρηματοδοτικές μισθώσεις κεφαλαιοποιούνται κατά την ημέρα σύναψης της μίσθωσης στη χαμηλότερη αξία μεταξύ της εύλογης αξίας των μισθωμένων περιουσιακών στοιχείων και της παρούσας αξίας των ελάχιστων μισθωμάτων. Κάθε πληρωμή μισθώματος επιμερίζεται μεταξύ των χρηματοοικονομικών εξόδων και της μείωσης της χρηματοδοτικής υποχρέωσης ώστε να επιτευχθεί ένα σταθερό επιτόκιο στο εναπομείναν υπόλοιπο της υποχρέωσης. Οι αντίστοιχες υποχρεώσεις από μισθώσεις μειωμένες κατά τα χρηματοοικονομικά έξοδα, περιλαμβάνονται στο μακροπρόθεσμο δανεισμό.

## ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)

Το μέρος του τόκου των χρηματοοικονομικών εξόδων χρεώνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης κατά τη διάρκεια μίσθωσης, ώστε να παράξει ένα σταθερό περιοδικό επιτόκιο για το υπόλοιπο της υποχρέωσης για κάθε περίοδο.

Τα ενσώματα πάγια που αποκτώνται μέσω χρηματοδοτικών μισθώσεων αποσβένονται στη μικρότερη περίοδο μεταξύ της ωφέλιμης ζωής του παγίου και της περιόδου μίσθωσης. Η ωφέλιμη ζωή των ενσώματων παγίων στοιχείων που αποκτώνται μέσω χρηματοδοτικών μισθώσεων αντιστοιχεί στη γενικότερη πολιτική της Εταιρείας για την ωφέλιμη ζωή των ενσώματων παγίων στοιχείων.

### Προβλέψεις

Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται όταν η Εταιρεία έχει μια παρούσα δέσμευση (νομική ή τεκμαιρόμενη) ως αποτέλεσμα προγενέστερων γεγονότων και είναι πιθανό ότι μια εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη θα απαιτηθεί για το διακανονισμό της, εφόσον υπάρχει δυνατή και αξιόπιστη εκτίμηση του ποσού της δέσμευσης. Όταν η Εταιρεία αναμένει την είσπραξη μιας αποζημίωσης για το διακανονισμό της πρόβλεψης, για παράδειγμα στα πλαίσια ενός ασφαλιστηρίου συμβολαίου, η αποζημίωση αναγνωρίζεται σαν περιουσιακό στοιχείο όταν είναι σχεδόν βέβαιη. Στο βαθμό που η χρονική αξία του χρήματος είναι σημαντική, οι προβλέψεις υπολογίζονται με προεξόφληση των αναμενόμενων μελλοντικών ταμειακών ροών, με τη χρήση προεξοφλητικού επιτοκίου προ φόρων που αντανakλά τις παρούσες εκτιμήσεις της χρονικής αξίας του χρήματος και τους κινδύνους που σχετίζονται με την υποχρέωση. Όπου χρησιμοποιείται προεξόφληση, η αύξηση της πρόβλεψης με το πέρασμα του χρόνου αναγνωρίζεται ως χρηματοοικονομικό έξοδο.

### Συμψηφισμός χρηματοοικονομικών μέσων

Η Εταιρεία συμψηφίζει χρηματοοικονομικά στοιχεία και υποχρεώσεις στο καθαρό ποσό που δημοσιεύεται στον ισολογισμό, όταν βραχυπρόθεσμα έχει το έννομο δικαίωμα να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά και έχει σκοπό να κάνει διακανονισμό σε καθαρή βάση ή να αναγνωρίσει απαίτηση και να πραγματοποιήσει ταυτόχρονα διακανονισμό ως προς την υποχρέωση.

### Παροχές στο προσωπικό

Η Εταιρεία συμμετέχει σε δύο προγράμματα καθορισμένων παροχών και σε ένα συνταξιοδοτικό πρόγραμμα καθορισμένων εισφορών.

Τα προγράμματα καθορισμένων παροχών απαρτίζονται από ένα χρηματοδοτούμενο πρόγραμμα σύνταξης και ένα πρόγραμμα αποζημιώσεων προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία. Τα περιουσιακά στοιχεία του χρηματοδοτούμενου προγράμματος διαχειρίζονται από ξεχωριστά ταμεία διαχείρισης περιουσίας και χρηματοδοτούνται από την Εταιρεία.

Η υποχρέωση που αναγνωρίζεται στον ισολογισμό σε σχέση με τα προγράμματα καθορισμένων παροχών είναι η παρούσα αξία της υποχρέωσης παροχής κατά την ημερομηνία του ισολογισμού μειωμένη κατά την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος, πλέον προσαρμογών για μη αναγνωρισμένα αναλογιστικά κέρδη ή ζημιές καθώς και κόστη προϋπηρεσίας. Η αξία των στοιχείων ενεργητικού των καθορισμένων παροχών που αναγνωρίζεται στον ισολογισμό, περιορίζεται στο σύνολο του κόστους προϋπηρεσίας και της παρούσας αξίας των οικονομικών ωφελημάτων τα οποία είναι διαθέσιμα με την μορφή επιστροφών από το πρόγραμμα ή μειώσεων στις μελλοντικές εισφορές του προγράμματος.

Στα προγράμματα καθορισμένων παροχών, το κόστος συντάξεων υπολογίζεται με τη χρήση της αναλογιστικής μεθόδου της προβλεπόμενης πιστωτικής μονάδας (projected unit credit method). Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές αναγνωρίζονται ως έσοδο ή έξοδο όταν τα σωρευτικά μη αναγνωρισμένα αναλογιστικά κέρδη ή ζημιές για κάθε πρόγραμμα ξεχωριστά υπερβαίνουν το 10% του μεγαλύτερου μεταξύ της υποχρέωσης παροχής ή της εύλογης αξίας των περιουσιακών στοιχείων του προγράμματος. Οι υποχρεώσεις παροχών υπολογίζονται ως η παρούσα αξία των εκτιμώμενων μελλοντικών εκταμιεύσεων με τη χρήση επιτοκίων ομολόγων του δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με ημερομηνίες λήξεως παρόμοιες με τις ημερομηνίες λήξης της αντίστοιχης υποχρέωσης. Τα αναλογιστικά κέρδη και ζημιές που προκύπτουν από εμπειρικές προσαρμογές ή αλλαγές στις αναλογιστικές υποθέσεις αναγνωρίζονται με βάση την υπολειπόμενη περίοδο καταχώρωσης η οποία προσδιορίζεται από τον μέσο χρόνο εναπομένουσας υπηρεσίας των συμμετεχόντων υπαλλήλων. Το κόστος

## ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Δ.Π.)

προϋπηρεσίας αναγνωρίζεται αμέσως στο βαθμό που τα δικαιώματα των παροχών έχουν ήδη κατοχυρωθεί και σε διαφορετική περίπτωση, αποσβένονται κατά την διάρκεια της εναπομένουσας περιόδου κατοχύρωσης.

Οι εισφορές της Εταιρείας στο πρόγραμμα συνταξιοδότησης καθορισμένων εισφορών καταχωρούνται στα αποτελέσματα κατά την χρήση την οποία αφορούν.

Παροχές στο προσωπικό – πρόγραμμα μακροπρόθεσμων κινήτρων

Η Εταιρεία τηρεί ένα πρόγραμμα μακροπρόθεσμων κινήτρων στα πλαίσια του οποίου οι υπάλληλοι δικαιούνται πρόσθετες ταμειακές παροχές, οι οποίες κατοχυρώνονται εντός τριών ετών. Το κόστος των παροχών αυτών αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα κατά την περίοδο κατοχύρωσης.

Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών

Η Coca-Cola Τρία Έψιλον παρέχει στο ανώτερο διοικητικό προσωπικό της αμοιβές καθοριζόμενες από την αξία μετοχών διακανονιζόμενες με συμμετοχικούς τίτλους (δικαιώματα προαίρεσης μετοχών) και διακανονιζόμενες τοις μετρητοίς (δικαίωμα αμοιβής τοις μετρητοίς βάσει της αύξησης στην τιμή της μετοχής).

Τα δικαιώματα προαίρεσης μετοχών αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία παραχώρησης με τη χρήση ενός διωνυμικού μοντέλου αποτίμησης δικαιωμάτων προαίρεσης μετοχών. Η εύλογη αξία αντανακλά τις παραμέτρους του προγράμματος παροχών, το επιτόκιο μηδενικού κινδύνου, την αναμενόμενη διακύμανση της μετοχής, την απόδοση του μερίσματος και την ιστορική τάση για πιο πρόωμη εξάσκηση των προγραμμάτων της Εταιρείας. Η αναμενόμενη διακύμανση καθορίζεται υπολογίζοντας την ιστορική διακύμανση της τιμής της μετοχής της Coca Cola Τρία Έψιλον κατά τα προηγούμενα έτη. Η εύλογη αξία των δικαιωμάτων προαίρεσης μετοχών που καθορίζεται κατά την ημερομηνία παραχώρησης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα την περίοδο κατοχύρωσης των δικαιωμάτων.

Όσον αφορά τα δικαιώματα παροχών διακανονιζόμενα τοις μετρητοίς, αναγνωρίζεται υποχρέωση ίση με την αναλογία των δικαιωμάτων που έχουν κατοχυρωθεί σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού στην αντίστοιχη τρέχουσα εύλογη αξία αυτών, με τη χρήση του ίδιου μοντέλου και παραδοχών που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό της εύλογης αξίας των δικαιωμάτων προαίρεσης.

Επιπλέον, η Εταιρεία παρέχει ένα πρόγραμμα αγοράς μετοχών στο οποίο μπορούν να συμμετέχουν όποιοι υπάλληλοι έχουν αυτό το δικαίωμα. Η Εταιρεία παρέχει εισφορές σε ένα καταπίστευμα για τους υπαλλήλους που συμμετέχουν και αναγνωρίζει ένα έξοδο, για την περίοδο που οι μετοχές τις οποίες παρέχει, κατοχυρώνονται. Ενδεχόμενη υπαρξη μετοχών οι οποίες δεν έχουν κατοχυρωθεί και κρατούνται από το διαχειριστή περιουσίας του προγράμματος, ανήκουν στην Εταιρεία και καταχωρούνται στο κόστος εντός των ιδίων κεφαλαίων σαν μετοχές διακρατούμενες έναντι προγραμμάτων παροχών μέχρι την κατοχύρωσή τους.

Παροχές εξόδου από την υπηρεσία

Οι παροχές λόγω εξόδου από την υπηρεσία καταβάλλονται σε περιπτώσεις που η απασχόληση ενός εργαζομένου τερματίζει πριν από την προβλεπόμενη ημερομηνία συνταξιοδότησης ή όταν ένας υπάλληλος αποδέχεται εθελουσία έξοδο ως αντάλλαγμα γι' αυτές τις παροχές. Η Εταιρεία αναγνωρίζει τις παροχές λόγω εξόδου από την υπηρεσία όταν είναι αποδεδειγμένα δεσμευμένη είτε να τερματίσει την απασχόληση των εργαζομένων ή να προσφέρει παροχές εξόδου από την υπηρεσία ως αποτέλεσμα προσφοράς που έχει γίνει για την ενθάρρυνση της εθελουσίας αποχώρησης.

Φόροι

Ο τρέχων φόρος εισοδήματος υπολογίζεται βάσει των φορολογικών νόμων που είναι θεσπισμένοι ή ουσιαστικά θεσπισμένοι κατά τη λήξη της χρήσης. Η διοίκηση αξιολογεί περιοδικά τις θέσεις που έχουν ληφθεί σε δηλώσεις φόρων λαμβάνοντας υπόψη τις καταστάσεις στις οποίες οι εφαρμοστέοι φορολογικοί κανόνες υπόκεινται σε ερμηνεία και διενεργεί προβλέψεις όπου είναι απαραίτητο, βάσει των ποσών που αναμένεται να πληρωθούν στις φορολογικές αρχές.

## ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Α.Π.)

Οι αναβαλλόμενοι φόροι εισοδήματος υπολογίζονται με την μέθοδο της υποχρέωσης για όλες τις προσωρινές διαφορές μεταξύ της φορολογικής βάσης και της λογιστικής αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων του ισολογισμού. Παρόλα αυτά, οι αναβαλλόμενοι φόροι δεν λογιστικοποιούνται αν προκύπτει από την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε συναλλαγή εκτός απόκτησης θυγατρικής, ότι κατά τη χρονική στιγμή της συναλλαγής δεν επηρεάζεται ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογικό αποτέλεσμα της χρήσης. Οι φορολογικοί συντελεστές που έχουν θεσπιστεί ή ουσιαστικά θεσπίζονται μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού είναι αυτοί που αναμένεται να είναι σε ισχύ όταν οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις πραγματοποιηθούν.

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι πιθανόν ότι θα υπάρξουν μελλοντικά φορολογητέα κέρδη για χρησιμοποίηση των εκπεστέων προσωρινών διαφορών.

Αναγνωρίζεται αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος για προσωρινές διαφορές που προκύπτουν από επενδύσεις σε θυγατρικές και κοινοπραξίες εκτός των περιπτώσεων στις οποίες η Εταιρεία είναι σε θέση να ελέγχει τον αντιλογισμό των προσωρινών διαφορών και είναι πιθανόν ότι αυτές οι προσωρινές διαφορές δεν θα αντιλογιστούν στο (εύλογα προβλεπόμενο) άμεσο μέλλον.

### Συμφωνίες μεταβίβασης χρήσης εμπορικού σήματος (**franchise**)

Η ΤCCC παρέχει, κατά την διακριτική της ευχέρεια, στην Εταιρεία διάφορα κίνητρα, συμπεριλαμβανομένων των συνεισφορών της κατά την αγορά ψυκτικών μηχανημάτων πώλησης παγωμένων μη αλκοολούχων ποτών. Οι πληρωμές γίνονται κατά την τοποθέτηση των μηχανημάτων αυτών και βασίζονται σε συμφωνίες μεταβίβασης χρήσης εμπορικού σήματος. Οι όροι των συμφωνιών αυτών απαιτούν επιστροφή της συνεισφοράς εάν κάποιες προϋποθέσεις των συμφωνιών, περιλαμβανομένων ελάχιστων όγκων κατανάλωσης, δεν πληρούνται. Οι συνεισφορές που λαμβάνονται από την ΤCCC για την εγκατάσταση των μηχανημάτων μειώνουν την αξία κτήσεως του αντίστοιχου περιουσιακού στοιχείου.

### Μετοχικό κεφάλαιο

Η Coca-Cola Τρία Έψιλον έχει μόνο μια κατηγορία μετοχών, τις κοινές μετοχές. Όταν εκδίδονται νέες μετοχές, καταχωρούνται στο μετοχικό κεφάλαιο στην ονομαστική τους αξία. Η διαφορά μεταξύ τιμής εκδόσεως και ονομαστικής αξίας καταχωρείται στο αποθεματικό υπέρ το άρτιο.

?άπνες που καταβάλλονται σε τρίτους και σχετίζονται άμεσα με την έκδοση νέων μετοχών ή με τη διαδικασία επιστροφής κεφαλαίου στους μετόχους, καταχωρούνται στα ίδια κεφάλαια, μειωμένα κατά τον αναλογούντα φόρο, ως μείωση του αποθεματικού υπέρ το άρτιο.

Το ποσό το οποίο καταβλήθηκε για τις αγορές του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας (ιδίες μετοχές), συμπεριλαμβανομένων, και των οποιονδήποτε άμεσων πρόσθετων δαπανών (καθαρών φόρων εισοδήματος), αφαιρείται από τα ίδια κεφάλαια τα οποία αναλογούν στους μετόχους της εταιρείας μέχρι οι μετοχές να ακυρωθούν ή να επανεκδοθούν.Οποτε τέτοιες μετοχές στη συνέχεια επανεκδίδονται, το οποίο αντάλλαγμα το οποίο λήφθηκε, καθαρό από οποιαδήποτε άμεσα επιπρόσθετα αποδιδόμενα κόστη συναλλαγής και των σχετικών φόρων εισοδήματος, συμπεριλαμβάνεται στα ίδια κεφάλαια που αναλογούν στους μετόχους της εταιρείας.

### Μερίσματα

Τα μερίσματα καταχωρούνται στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας κατά τη χρήση στην οποία εγκρίνονται από τους μετόχους της Εταιρείας, με την εξαίρεση του ελάχιστου υποχρεωτικού μερίσματος.

Σύμφωνα με την Ελληνική εταιρική νομοθεσία, οι εταιρείες υποχρεούνται να δηλώσουν ετησίως μερίσματα ύψους τουλάχιστον 35% των μη προσαρμοσμένων μετά φόρων κερδών με βάση τα ?ΠΧΑ. Αυτό το ελάχιστο υποχρεωτικό μερίσμα αναγνωρίζεται σαν υποχρέωση.

## ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)

### Συγκριτικά Στοιχεία

Ορισμένα συγκριτικά στοιχεία αναταξινομήθηκαν όπου κρίθηκε απαραίτητο για να είναι συγκρίσιμα με την παρουσίαση κατά την τρέχουσα χρήση.

### Λογιστικά πρότυπα που υιοθετήθηκαν το 2010

Στην τρέχουσα χρήση, η Εταιρεία υιοθέτησε όλα τα νέα και αναθεωρημένα πρότυπα και διερμηνείες που εκδόθηκαν από το Σ?ΛΠ και την Επιτροπή ?ιεθνών ?ιερμηνειών Χρηματοοικονομικής Αναφοράς («Ε? ?ΧΑ») του Σ?ΛΠ, που είναι σχετικά με τις δραστηριότητες του, και τα οποία ισχύουν για χρήσεις που ξεκινούν από την 1 Ιανουαρίου 2010 και μετά. Κανένα από αυτά τα πρότυπα και τις διερμηνείες δεν είχε σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας.

Τον Ιανουάριο 2008, το Σ?ΛΠ εξέδωσε μία αναθεώρηση του ?ΠΧΑ 3, Συνενώσεις Επιχειρήσεων. Το αναθεωρημένο πρότυπο εξακολουθεί να απαιτεί τη λογιστικοποίηση των εξαγορών με τη μέθοδο αγοράς, αλλά εισάγει ορισμένες αλλαγές στον ήδη υφιστάμενο λογιστικό χειρισμό. Για παράδειγμα, ενδεχόμενο τίμημα πρέπει να αποτιμάται στην εύλογη αξία της ημέρας εξαγοράς και μεταγενέστερα να αποτιμάται ξανά στην εύλογη αξία με τις διαφορές να αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης. Η υπεραξία μπορεί να υπολογίζεται βάσει της συμμετοχής της μητρικής στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία ενεργητικού ή μπορεί να περιλαμβάνει υπεραξία αναφορικά με τα δικαιώματα μειοψηφίας. Όλες οι δαπάνες συναλλαγών εξοδοποιούνται. Το πρότυπο εφαρμόζεται σε συνενώσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται σε ετήσιες λογιστικές περιόδους με έναρξη την 1 Ιουλίου 2009 και μετά. Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που προκύπτουν από συνενώσεις επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκαν πριν την ημερομηνία υιοθέτησης του προτύπου από την Εταιρεία δεν αναπροσαρμόστηκαν και κατά συνέπεια δεν υπάρχει επίδραση στα δημοσιευμένα έσοδα ή στα ίδια κεφάλαια της Εταιρείας κατά την υιοθέτηση. Καθώς κατά το 2010 δεν έλαβαν χώρα συνενώσεις επιχειρήσεων, το αναθεωρημένο πρότυπο δεν είχε καμία επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας.

Τον Ιανουάριο 2008, το Σ?ΛΠ εξέδωσε τροποποίηση στο ?ΛΠ 27, Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις. Η τροποποίηση αφορά κυρίως στο λογιστικό χειρισμό των δικαιωμάτων μειοψηφίας και στην απώλεια ελέγχου θυγατρικής. Με βάση την τροποποίηση, οι επιδράσεις όλων των συναλλαγών με μετόχους μειοψηφίας πρέπει να καταχωρούνται στα ίδια κεφάλαια αν δεν υπάρχει μεταβολή στο μέρος που ελέγχει την εταιρεία και από αυτές τις συναλλαγές δεν θα προκύπτει πλέον υπεραξία ή κέρδη και ζημιές. Επιπλέον, κάθε υπολειπόμενο ποσοστό δικαιώματος μειοψηφίας αποτιμάται σε εύλογη αξία. Η τροποποίηση εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιουλίου 2009 και μετά. ?εν υπήρξε επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας, ως συνέπεια της υιοθέτησης του τροποποιημένου προτύπου.

Το Νοέμβριο 2008, η Ε? ?ΧΑ εξέδωσε την ?ιερμηνεία 17, ?ιανομές μη Χρηματικών Περιουσιακών Στοιχείων σε ιδιοκτήτες. Η ?ιερμηνεία εφαρμόζεται σε περιπτώσεις διανομής μη-χρηματικών περιουσιακών στοιχείων σε ιδιοκτήτες σε αναλογική βάση και ορίζει τα κριτήρια αναγνώρισης και αποτίμησης των μερισμάτων. Η ?ιερμηνεία 17 εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιουλίου 2009 και μετά. ?εν υπήρξε επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας, ως συνέπεια της υιοθέτησης της διερμηνείας.

Τον Ιανουάριο 2009, η Ε? ?ΧΑ εξέδωσε τη ?ιερμηνεία 18, Μεταφορές Περιουσιακών στοιχείων από Πελάτες. Η ?ιερμηνεία σχετίζεται με συμφωνίες κατά τις οποίες μια εταιρεία λαμβάνει από πελάτη ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο που πρέπει είτε να χρησιμοποιηθεί για να συνδεθεί ο πελάτης με ένα δίκτυο, είτε για να παρασχεθεί στον πελάτη η συνεχόμενη πρόσβαση σε μια παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή και τα δύο. Αν το μεταφερόμενο στοιχείο μπορεί να οριστεί ως περιουσιακό στοιχείο, πρέπει να καταχωρηθεί από την εταιρεία στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία της μεταφοράς. Η ?ιερμηνεία 18 εφαρμόζεται για μεταφορές που πραγματοποιούνται από την 1 Ιουλίου 2009 και μετά. ?εν υπήρξε επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας, ως συνέπεια της υιοθέτησης της διερμηνείας.

Τον Απρίλιο 2009, το Σ?ΛΠ εξέδωσε μια τροποποίηση στο ?ΠΧΑ 2, Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, στο πλαίσιο της ετήσιας διαδικασίας βελτιώσεων που δημοσιεύτηκε τον Απρίλιο 2009. Το πρότυπο τροποποιήθηκε για να επιβεβαιώσει ότι η συνεισφορά μιας εταιρείας στο σχηματισμό μιας κοινοπραξίας και οι συναλλαγές κοινού ελέγχου δεν υπάγονται στα πλαίσια του ?ΠΧΑ 2. Το τροποποιημένο πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιουλίου 2009 και μετά. ?εν υπήρξε επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας, ως συνέπεια της υιοθέτησης του τροποποιημένου προτύπου.

## ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)

Τον Απρίλιο 2009, το Σ?ΛΠ εξέδωσε μια τροποποίηση στο ?ΠΧΑ 5, Μη-κυκλοφορούντα Στοιχεία Ενεργητικού Κατεχόμενα προς Πώληση και ?ιακοπίσεις ?ραστηριότητες, στο πλαίσιο της ετήσιας διαδικασίας βελτιώσεων που δημοσιεύτηκε τον Απρίλιο 2009. Η τροποποίηση παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται για τα μη-κυκλοφορούντα στοιχεία ενεργητικού που κατηγοριοποιούνται ως κατεχόμενα προς πώληση ή διακοπίσεις δραστηριότητες. Το τροποποιημένο πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιανουαρίου 2010 και μετά. ?εν υπήρξε επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας, ως συνέπεια της υιοθέτησης του τροποποιημένου προτύπου.

Τον Απρίλιο 2009, το Σ?ΛΠ εξέδωσε τροποποίηση στο ?ΠΧΑ 8, Λειτουργικοί Τομείς ?ραστηριότητας, στο πλαίσιο της ετήσιας διαδικασίας βελτιώσεων που δημοσιεύτηκε τον Απρίλιο 2009. Το πρότυπο τροποποιήθηκε για να διευκρινίσει ότι η αξία του ενεργητικού των τομέων δραστηριοτήτων πρέπει να γνωστοποιηθεί εάν εκείνη παρέχεται τακτικά στον κύριο ιθύνοντα λήψη αποφάσεων (Chief Operating Decision Maker). Το τροποποιημένο πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιανουαρίου 2010 και μετά. ?εν υπήρξε επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας, ως συνέπεια της υιοθέτησης του τροποποιημένου προτύπου.

Τον Απρίλιο 2009, το Σ?ΛΠ εξέδωσε τροποποίηση στο ?ΛΠ 1, Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, στο πλαίσιο της ετήσιας διαδικασίας βελτιώσεων που δημοσιεύτηκε τον Απρίλιο 2009. Το πρότυπο τροποποιήθηκε για να διευκρινίσει την κατηγοριοποίηση του μέρους της υποχρέωσης ενός μετατρέψιμου μέσου ως βραχυπρόθεσμη ή μακροπρόθεσμη. Εάν δεν υπάρχει το απεριόριστο δικαίωμα να αναβληθεί η τακτοποίηση μιας υποχρέωσης για τουλάχιστον δώδεκα μήνες μετά το τέλος της χρήσης, η υποχρέωση πρέπει να κατηγοριοποιηθεί ως βραχυπρόθεσμη. Η τροποποίηση εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιανουαρίου 2010 και μετά. ?εν υπήρξε επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας, ως συνέπεια της υιοθέτησης του τροποποιημένου προτύπου.

Τον Απρίλιο 2009, το Σ?ΛΠ εξέδωσε τροποποίηση στο ?ΛΠ 7, Κατάσταση Ταμειακών Ροών, στο πλαίσιο της ετήσιας διαδικασίας βελτιώσεων που δημοσιεύτηκε τον Απρίλιο του 2009. Το πρότυπο τροποποιήθηκε για να διευκρινίσει τη γνωστοποίηση των ταμειακών ροών που προκύπτουν από επενδυτικές δραστηριότητες έτσι ώστε να περιλαμβάνουν μόνο τις δαπάνες εκείνες που οδηγούν σε ένα αναγνωρισμένο στοιχείο ενεργητικού στον ισολογισμό. Το τροποποιημένο πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιανουαρίου 2010 και μετά. ?εν υπήρξε επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας, ως συνέπεια της υιοθέτησης του τροποποιημένου προτύπου.

Τον Απρίλιο του 2009 το Σ?ΛΠ εξέδωσε τροποποίηση στο ?ΛΠ 17, Μισθώσεις, στο πλαίσιο της ετήσιας διαδικασίας βελτιώσεων που δημοσιεύτηκε τον Απρίλιο του 2009. Το πρότυπο τροποποιήθηκε για να αφαιρέσει την αντικρουόμενη υπόθεση ότι οι μισθώσεις γης είναι λειτουργικές μισθώσεις εκτός αν ο τίτλος ιδιοκτησίας αναμένεται να περάσει στο μισθωτή στο τέλος της περιόδου μίσθωσης. Το τροποποιημένο πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιανουαρίου 2010 και μετά. ?εν υπήρξε επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας, ως συνέπεια της υιοθέτησης του τροποποιημένου προτύπου.

Τον Απρίλιο 2009, το Σ?ΛΠ εξέδωσε τροποποίηση στο ?ΛΠ 36, Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων Ενεργητικού, στο πλαίσιο της ετήσιας διαδικασίας βελτιώσεων που δημοσιεύτηκε τον Απρίλιο του 2009. Η τροποποίηση διευκρινίζει τον τρόπο κατανομής της υπεραξίας σε έναν λειτουργικό τομέα, σε σχέση με την τροποποίηση του ?ΠΧΑ 8, Λειτουργικοί Τομείς. Το τροποποιημένο πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιανουαρίου 2010 και μετά. Η Εταιρεία διενεργεί τον έλεγχο απομείωσης στο επίπεδο της μονάδας δημιουργείας ταμειακών ροών που αντιστοιχεί στο επίπεδο του λειτουργικό τομέα δραστηριότητας. Επομένως η υιοθέτηση του τροποποιημένου προτύπου δεν είχε επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας.

Τον Απρίλιο 2009, το Σ?ΛΠ εξέδωσε τροποποίηση στο ?ΛΠ 38, Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία Ενεργητικού, στο πλαίσιο της ετήσιας διαδικασίας βελτιώσεων που δημοσιεύτηκε τον Απρίλιο 2009. Η τροποποίηση διευκρινίζει την περιγραφή των τεχνικών αξιολόγησης που συνήθως χρησιμοποιούνται για να αποτιμήσουν τα ασώματα πάγια στοιχεία στην εύλογη αξία τους, όταν αυτά δεν διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και επιτρέπει την ομαδοποίηση των ασώματων παγίων στοιχείων ενεργητικού ως ενιαίο στοιχείο ενεργητικού, αν το κάθε άυλο στοιχείο ενεργητικού έχει παρόμοια ωφέλιμη ζωή. Το τροποποιημένο πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιουλίου 2009 και μετά. ?εν υπήρξε επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας, ως συνέπεια της υιοθέτησης του τροποποιημένου προτύπου.

## ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Α.Π.)

Τον Απρίλιο 2009, το Σ?ΛΠ εξέδωσε τροποποίηση στο ?ΛΠ 39, Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επimέτρηση, στο πλαίσιο της ετήσιας διαδικασίας βελτιώσεων που δημοσιεύτηκε τον Απρίλιο 2009. Οι τροποποιήσεις στο πρότυπο παρέχουν απαλλαγή για προθεσμιακά συμβόλαια μεταξύ ενός αγοραστή και ενός μετόχου μιας εταιρείας για αγορά ή πώληση της εταιρείας που θα οδηγήσει σε απόκτηση θυγατρικής. Οι τροποποιήσεις διευκρινίζουν επίσης ότι τα κέρδη ή οι ζημιές από ένα μέσο αντιστάθμισης κινδύνου πρέπει να αναταξινομηθούν από τα ίδια κεφάλαια στα αποτελέσματα χρήσης την περίοδο κατά την οποία οι αντισταθμιζόμενες προβλεπόμενες ταμειακές ροές έχουν επιπτώσεις στα αποτελέσματα χρήσης. Επιπλέον, οι τροποποιήσεις παρέχουν διευκρίνιση ως προς τη δυνατότητα να διαχειριστεί η ποινή της προκαταβολής των δανείων ως συναφές παράγωγο χρηματοοικονομικό μέσο. Επίσης η τροποποίηση διευκρινίζει ότι μία εταιρεία μπορεί να χαρακτηρίσει ένα μέρος της αλλαγής της εύλογης αξίας ή της μεταβολής των ταμειακών ροών ενός χρηματοοικονομικού μέσου, ως μέσο αντιστάθμισης. Αυτό καλύπτει επίσης και τον χαρακτηρισμό του πληθωρισμού ως κίνδυνο αντιστάθμισης ή μέρος αυτού σε συγκεκριμένες περιπτώσεις. Το τροποποιημένο πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιανουαρίου 2010 και μετά. ?εν υπήρξε επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας, ως συνέπεια της υιοθέτησης του τροποποιημένου προτύπου.

Τον Απρίλιο του 2009 το Σ?ΛΠ εξέδωσε τροποποίηση στην ?ερμηνεία 16, Αντισταθμίσεις μιας Καθαρής Επένδυσης σε Εκμετάλλευση Εξωτερικού, στο πλαίσιο της ετήσιας διαδικασίας βελτιώσεων που δημοσιεύτηκε τον Απρίλιο του 2009. Η τροποποίηση επιτρέπει σε επιχειρήσεις να προσδιορίσουν ως μέσο αντιστάθμισης κινδύνου μιας καθαρής επένδυσης σε εκμετάλλευση εξωτερικού, ένα μέσο που κατέχει η αλλοδαπή επιχείρηση που προβαίνει σε αντιστάθμιση κινδύνου. Η ?ερμηνεία 16 ισχύει για τις ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιουλίου 2009 και μετά. ?εν υπήρξε επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας, ως συνέπεια της υιοθέτησης της διερμηνείας.

Τον Ιούνιο 2009, το Σ?ΛΠ εξέδωσε τροποποίηση στο ?ΠΧΑ 2, Παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Οι τροποποιήσεις διευκρινίζουν τον τρόπο με τον οποίο μια μεμονωμένη θυγατρική ενός Ομίλου πρέπει να λογιστικοποιεί στις δικές της οικονομικές καταστάσεις συναλλαγές που αφορούν σε αμοιβές καθοριζόμενες από την αξία μετοχών και διακανονιζόμενες σε μετρητά. Οι τροποποιήσεις αναφέρουν ότι μια θυγατρική εταιρεία που λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες μέσω συναλλαγής που αφορά σε αμοιβές καθοριζόμενες από την αξία μετοχών πρέπει να τις λογιστικοποιήσει ανεξάρτητα από το ποια εταιρεία του Ομίλου πραγματοποιεί το διακανονισμό και ανεξάρτητα από το αν ο διακανονισμός θα γίνει σε μετοχές ή μετρητά. Στο ?ΠΧΑ 2 ο ορισμός του ομίλου είναι ο ίδιος όπως στο ?ΛΠ 27, Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις, δηλαδή περιλαμβάνει μόνο τη μητρική και τις θυγατρικές της. Το τροποποιημένο πρότυπο είναι εφαρμόσιμο για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιανουαρίου 2010 και πρέπει να εφαρμοστούν αναδρομικά. Οι τροποποιήσεις στο ?ΠΧΑ 2 ενσωματώνουν την οδηγία που είχε συμπεριληφθεί προηγουμένως στο Ε??ΧΑ 8, Πεδίο Εφαρμογής του ?ΠΧΑ 2 και Ε??ΧΑ 11, ?ΠΧΑ 2 – Συναλλαγές Εξαγορασθείσων Ιδίων Μετοχών και Ενδοομιλικές Συναλλαγές, οι οποίες έχουν ήδη υιοθετηθεί από την Εταιρεία. ? εκ τούτου η υιοθέτηση του τροποποιημένου προτύπου δεν είχε επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας.

Λογιστικά πρότυπα που δεν έχουν ακόμα υιοθετηθεί

Κατά την ημερομηνία έγκρισης αυτών των οικονομικών καταστάσεων, τα παρακάτω πρότυπα και διερμηνείες, που είναι σχετικά με τις λειτουργίες της Εταιρείας, έχουν εκδοθεί, αλλά δεν έχουν ακόμα εφαρμογή:

Το Νοέμβριο 2009, το Σ?ΛΠ εξέδωσε το ?ΠΧΑ 9, Χρηματοοικονομικά Μέσα, ως το πρώτο βήμα στο σχέδιό του να αντικαταστήσει το ?ΛΠ 39, Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Επimέτρηση. Το πρότυπο εισαγάγει νέες απαιτήσεις σχετικά με την ταξινόμηση και επimέτρηση των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού και καταργεί τις κατηγορίες των χρηματοοικονομικών στοιχείων ενεργητικού διαθέσιμων προς πώληση και διακρατούμενων μέχρι την λήξη. Το πρότυπο διαχωρίζει τα Χρηματοοικονομικά Στοιχεία Ενεργητικού σε δύο κατηγορίες εκείνα που επιμετρούνται σε αναπόσβεστο κόστος και εκείνα που επιμετρούνται σε εύλογη αξία. Στις 28 Οκτωβρίου 2010 το Σ?ΛΠ επανέξεδωσε το ?ΠΧΑ 9 ενσωματώνοντας νέες απαιτήσεις στην λογιστικό χειρισμό των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Ειδικότερα οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις κατεχόμενες για κερδοσκοπικούς σκοπούς επιμετρούνται σε εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων χρήσης και όλες οι άλλες χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις επιμετρούνται με την μέθοδο του αναπόσβεστου κόστους εκτός εάν εφαρμόζεται η μέθοδος της εύλογης αξίας. Οποιαδήποτε κέρδη ή ζημιές από χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που προσδιορίζονται σε εύλογη αξία μέσω των αποτελεσμάτων χρήσης θα πρέπει να διαχωριστούν ανάμεσα στο ποσό της αλλαγής της εύλογης αξίας η οποία οφείλεται στις αλλαγές στον πιστωτικό κίνδυνο της υποχρέωσης, και θα πρέπει να παρουσιαστεί στην κατάσταση συνολικών εσόδων, και στο υπόλοιπο ποσό της αλλαγής στην εύλογη αξία της υποχρέωσης η οποία θα πρέπει να παρουσιαστεί στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Επιπλέον το πρότυπο μεταφέρει

## ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Α.Π.)

από το ?ΑΠ 39 τις απαιτήσεις για διαγραφή των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων. Το ?ΠΧΑ 9 είναι εφαρμόσιμο για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιανουαρίου 2013 και μετά. Το πρότυπο δεν έχει υιοθετηθεί ακόμη από την ΕΕ. Η Εταιρεία αξιολογεί την επίδραση που θα έχει αυτό το πρότυπο στις οικονομικές καταστάσεις της.

Τον Νοέμβριο του 2009 η Ε??ΧΑ εξέδωσε τροποποιήσεις στην ?ιερμηνεία 14, Περιορισμός επί Στοιχείων Ενεργητικού Καθορισμένου ?φελήματος, Όροι Ελάχιστης Χρηματοδότησης και η Αλληλοεπίδραση Μεταξύ των ?ύο. Οι τροποποιήσεις διορθώνουν μια μη προμελετημένη συνέπεια της ?ιερμηνείας 14 αρχικά εκδοθείσα τον Ιούλιο του 2007, με την οποία σε μερικές περιπτώσεις οι επιχειρήσεις δεν επιτρέπεται να αναγνωρίσουν ως περιουσιακό στοιχείο, εθελοντικές προκαταβολές για τις ελάχιστες συνεισφορές χρηματοδότησης. Η τροποποιημένη διερμηνεία εφαρμόζεται για περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιανουαρίου 2011 και μετά. Οι τροποποιήσεις δεν έχουν υιοθετηθεί ακόμα από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Η Εταιρεία δεν έχει σημαντικά περιουσιακά στοιχεία από εθελοντικές προκαταβολές για ελάχιστες συνεισφορές χρηματοδότησης και επομένως οι τροποποιήσεις δεν αναμένεται να έχουν σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας.

Τον Νοέμβριο του 2009 η Ε??ΧΑ εξέδωσε την ?ιερμηνεία 19, Εξάλειψη Χρηματοοικονομικών Υποχρεώσεων μέσω Εργαλείων Ιδίων Κεφαλαίων. Η διερμηνεία εξετάζει την λογιστική μέθοδο που χρησιμοποιείται από τις επιχειρήσεις που εκδίδουν εργαλεία ιδίων κεφαλαίων, ώστε να διευθετήσουν ολικώς ή εν μέρη μια χρηματοοικονομική υποχρέωση. Η διερμηνεία διευκρινίζει ότι εάν ένας χρεώστης εκδίδει ένα εργαλείο ιδίων κεφαλαίων σε έναν πιστωτή για να εξάλειψει το σύνολο ή μέρος μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης αυτά τα εργαλεία ιδίων κεφαλαίων θεωρούνται 'πληρωτέο τίμημα' σύμφωνα με το ?ΑΠ 39 και ο χρεώστης θα πρέπει να διαγράψει πλήρως ή εν μέρη την χρηματοοικονομική υποχρέωση. Επίσης η διερμηνεία διευκρινίζει ότι ο χρεώστης πρέπει να μετρήσει τα εργαλεία ιδίων κεφαλαίων που εκδόθηκαν στον πιστωτή στην εύλογη αξία τους και να αναγνωρίσει στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως την διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης που διαγράφηκε (ή μέρος αυτής) και της αξίας των εργαλείων ιδίων κεφαλαίων που εκδόθηκαν στον πιστωτή. Η διερμηνεία εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιουλίου 2010 και μετά με επιτρεπόμενη την προγενέστερη εφαρμογή της. Η διερμηνεία δεν αναμένεται να έχει επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας.

Τον Νοέμβριο 2009, το Σ?ΑΠ εξέδωσε μια αναθεωρημένη εκδοχή του ?ΑΠ 24, Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών. Το αναθεωρημένο πρότυπο απλοποιεί τις απαιτήσεις αναφορών για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις δημόσιου τομέα και δίνει διευκρινήσεις για τον ορισμό ενός συνδεδεμένου μέρους. Το τροποποιημένο πρότυπο εφαρμόζεται για περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιανουαρίου 2011 και μετά. Το τροποποιημένο πρότυπο δεν αναμένεται να έχει σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας.

Τον Μάιο 2010, το Σ?ΑΠ εξέδωσε τροποποίηση στο ?ΑΠ 1, Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, στο πλαίσιο της ετήσιας διαδικασίας βελτιώσεων που δημοσιεύτηκε τον Μάιο του 2010. Το τροποποιημένο πρότυπο διευκρινίζει ότι μια εταιρεία δύναται να παρουσιάσει την ανάλυση της κατάστασης συνολικών εσόδων ανά στοιχείο είτε στην κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων ή στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων. Το τροποποιημένο πρότυπο εφαρμόζεται για περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιανουαρίου 2011 και μετά. Το πρότυπο δεν έχει υιοθετηθεί ακόμα από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Το τροποποιημένο πρότυπο θα έχει επίδραση στην παρουσίαση της κατάστασης συνολικών εσόδων στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας.

Τον Μάιο 2010, το Σ?ΑΠ εξέδωσε τροποποίηση στο ?ΠΧΑ 3, Συνενώσεις Επιχειρήσεων στο πλαίσιο της ετήσιας διαδικασίας βελτιώσεων που δημοσιεύτηκε τον Μάιο του 2010. Το πρότυπο τροποποιήθηκε για να διευκρινίζει ότι η επιλογή της μέτρησης των δικαιωμάτων μειοψηφίας είτε στην εύλογη αξία ή στο αναλογούν μερίδιο των αναγνωρίσιμων καθαρών περιουσιακών στοιχείων του αγοραστή κατά την ημερομηνία απόκτησης, ισχύει μόνο για παρόντα δικαιώματα μειοψηφίας που δικαιοδοτούν τους κατόχους τους στο αναλογούν μερίδιο των καθαρών περιουσιακών στοιχείων του αγοραστή στην περίπτωση ρευστοποίησης. Τα υπόλοιπα συστατικά των δικαιωμάτων μειοψηφίας θα πρέπει να μετρώνται στην εύλογη αξία κατά την ημερομηνία απόκτησης. Επιπλέον το αναθεωρημένο πρότυπο δίνει διευκρινίσεις για τον χειρισμό των παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών που δεν έχουν αντικατασταθεί ή έχουν εθελοντικά αντικατασταθεί και διευκρινίζει επίσης τις απαιτήσεις μετάβασης για ένα ενδεχόμενο τίμημα από μια συνένωση επιχειρήσεων που πραγματοποιήθηκε πριν από την ημερομηνία εφαρμογής του ?ΑΠΧ 3 (2008). Το τροποποιημένο πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιουλίου 2010 και μετά. Το πρότυπο δεν έχει υιοθετηθεί ακόμα από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Οι τροποποιήσεις στο πρότυπο δεν θα έχουν επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας.

## ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΙ Η ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε. ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΑ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ( Δ.Λ.Π.)

Τον Μάιο 2010, το Σ?ΛΠ εξέδωσε τροποποίηση στο ?ΠΧΑ 7, Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις στο πλαίσιο της ετήσιας διαδικασίας βελτιώσεων που δημοσιεύτηκε τον Μάιο του 2010. Το τροποποιημένο πρότυπο ενθαρρύνει συγκεκριμένες ποιοτικές γνωστοποιήσεις και διευκρινίζει το απαιτούμενο επίπεδο γνωστοποιήσεων γύρω από το τον πιστωτικό κίνδυνο και τις λειψήσες εγγυήσεις και παρέχει ελαφρύνσεις από τις γνωστοποιήσεις για επαναδιαπραγματευόμενα δάνεια. Το τροποποιημένο πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιανουαρίου 2011 και μετά. Το πρότυπο δεν έχει υιοθετηθεί ακόμα από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Οι τροποποιήσεις στο πρότυπο δεν αναμένεται να έχουν σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας.

Τον Μάιο 2010, το Σ?ΛΠ εξέδωσε τροποποίηση στο ?ΛΠ 27, Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις στο πλαίσιο της ετήσιας διαδικασίας βελτιώσεων που δημοσιεύτηκε τον Μάιο του 2010. Το τροποποιημένο πρότυπο παρέχει διευκρινίσεις για τις μεταβατικές απαιτήσεις των τροποποιήσεων σαν αποτέλεσμα του ?ΛΠ 27 (2008). Το τροποποιημένο πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιουλίου 2010 και μετά. Το πρότυπο δεν έχει υιοθετηθεί ακόμα από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Οι τροποποιήσεις στο πρότυπο δεν αναμένεται να έχουν επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας.

Τον Μάιο 2010, το Σ?ΛΠ εξέδωσε τροποποίηση στο ?ΛΠ 34, Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση, στο πλαίσιο της ετήσιας διαδικασίας βελτιώσεων που δημοσιεύτηκε τον Μάιο του 2010. Το τροποποιημένο πρότυπο διευκρινίζει ότι οι γνωστοποιήσεις για σημαντικά γεγονότα και συναλλαγές στις ενδιάμεσες περιόδους πρέπει να ενημερώνουν τις σχετικές πληροφορίες που παρουσιάζονται στις πιο πρόσφατες οικονομικές καταστάσεις. Το τροποποιημένο πρότυπο εφαρμόζεται για περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιανουαρίου 2011 και μετά. Το πρότυπο δεν έχει υιοθετηθεί ακόμα από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Το τροποποιημένο πρότυπο δεν αναμένεται να έχει σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας.

Τον Μάιο 2010, το Σ?ΛΠ εξέδωσε τροποποίηση στην ?ερμηνεία 13, Προγράμματα Εμπιστοσύνης Πελατών, στο πλαίσιο της ετήσιας διαδικασίας βελτιώσεων που δημοσιεύτηκε τον Μάιο του 2010. Το τροποποιημένο πρότυπο διευκρινίζει ότι η εύλογη αξία των πόντων ανταμοιβής πρέπει να λαμβάνει υπόψη της α) το ποσό των εκπώσεων ή κινήτρων που σε διαφορετική περίπτωση θα προσφερόταν στους πελάτες που δεν έχουν κερδίσει πόντους ανταμοιβής από μια αρχική πώληση και β) οποιοσδήποτε αναμενόμενες απώλειες δικαιωμάτων ανταμοιβής. Η τροποποιημένη διερμηνεία εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιανουαρίου 2011 και μετά. Η διερμηνεία δεν έχει υιοθετηθεί ακόμα από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Οι τροποποιήσεις στην διερμηνεία δεν αναμένεται να έχουν σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας.

Τον Οκτώβριο 2010 το Σ?ΛΠ εξέδωσε τροποποίηση στο ?ΠΧΑ 7, Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποιήσεις, στο πλαίσιο της πλήρους αναθεώρησης των εκτός ισολογισμού δραστηριοτήτων. Το τροποποιημένο πρότυπο απαιτεί περαιτέρω γνωστοποιήσεις της μερικής ή ολικής παύσης αναγνώρισης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που μεταφέρονται σε αντισυμβαλλόμενα μέρη υπό ορισμένες περιπτώσεις. Ειδικότερα οι τροποποιήσεις απαιτούν γνωστοποιήσεις της σχέσης μεταξύ των μεταφερόμενων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων που δεν έπαυσαν να αναγνωρίζονται εξ'ολοκλήρου και των συνδεδεμένων υποχρεώσεων καθώς και γνωστοποιήσεις της φύσεως και των κινδύνων που σχετίζονται με την συνεχιζόμενη συμμετοχή της επιχείρησης σε χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία που έπαυσαν να αναγνωρίζονται. Το τροποποιημένο πρότυπο εφαρμόζεται για ετήσιες περιόδους που ξεκινούν από την 1 Ιουλίου 2011 και μετά. Το πρότυπο δεν έχει υιοθετηθεί ακόμα από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Οι τροποποιήσεις στο πρότυπο δεν αναμένεται να έχουν σημαντική επίδραση στις οικονομικές καταστάσεις της Εταιρείας.