



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ (Τ.Ε.Ι.)

ΗΠΕΙΡΟΥ

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ &
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ.**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Η ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.

ΜΙΑ ΚΛΑΔΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ



ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ

ΑΣΗΜΙΑΝΑΚΗ ΧΡΙΣΤΙΝΑ (ΑΜ: 9708)

ΓΕΡΟΓΙΑΝΝΗ ΒΑΣΙΛΙΚΗ (ΑΜ: 10443)

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ

ΧΥΤΗΣ ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ

ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ

ΠΡΕΒΕΖΑ , 2016

Εγκρίθηκε από την τριμελή εξεταστική επιτροπή

Τοπός, Ημερομηνία:

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

- 1. Ονοματεπώνυμο, Υπογραφή**
- 2. Ονοματεπώνυμο, Υπογραφή**
- 3. Ονοματεπώνυμο, Υπογραφή**

Ο Προϊστάμενος του Τμήματος

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	vi
ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	vii
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1.....	1
Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ.....	1
1.1 Η εξέλιξη της φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα.....	1
1.2 Η συλλογιστική του Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων.....	3
1.3 Φορολογία εισοδήματος Νομικών Προσώπων σύμφωνα με την Ελληνική Νομοθεσία.....	6
1.3.1. Φορολόγηση και Διανομή κερδών Ε.Π.Ε. & Ι.Κ.Ε.....	6
1.3.2 Φορολόγηση και Διανομή κερδών Α.Ε.	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.....	12
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΤΑ ΝΕΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ε.Λ.Π.)	12
2.1 Εταιρείες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος.....	13
2.2 Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων (Εταιρειών)	14
2.3. Αρχές των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.....	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3.....	18
ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ (Δ.Λ.Π. 12).....	18
3.1 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.).....	18
3.2 Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 « Φόροι Εισοδήματος» (Δ.Λ.Π. 12).....	23
3.3 Η Λογιστική του Φόρου Εισοδήματος σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12	24
3.4 Η Αναβαλλόμενη φορολογία σύμφωνα με το IAS 12.....	28
3.5 Λογιστική και Φορολογική βάση	37
3.6 Η Επιμέτρηση των Αναβαλλόμενων Φόρων σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12	39
3.7 Η παρουσίαση της φορολογίας στις Οικονομικές Καταστάσεις.	41

3.8 Γνωστοποιήσεις και Αποκαλύψεις	44
3.8.1 Γνωστοποιήσεις σχετικές με Φόρους Έξοδα (ή Έσοδα)	45
3.8.2 Γνωστοποιήσεις σχετικές με τη σχέση Λογιστικού- Φορολογητέου Αποτελέσματος.	46
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	48
ΟΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΘΕΣΜΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΚΑΙ ΤΗΣ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ.....	48
4.1 Η Λογιστική του Φόρου (Δ.Λ.Π. 12) και το Λογιστικό - Φορολογικό Πλάισιο πριν την εφαρμογή των νέων Ε.Λ.Π.....	48
4.2 Η Λογιστική του Φόρου σύμφωνα με τα (Ε.Λ.Π.) και η Φορολογική Νομοθεσία.	49
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	53
ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ & ΦΟΡΟΙ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ	53
5.1 Η Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. απο τις Εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Εταιρείες.	53
5.2 Δείγμα – Παραδοχές – Μεθοδολογία	55
5.3. Παρουσίαση των Φόρων στις οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων ομίλων.....	57
5.3.1 Ανάλυση Τρέχουσας και Αναβαλλόμενης Φορολογίας στον Ισολογισμό.....	57
5.3.2. Αποτελέσματα - Φόρος Εισοδήματος και καθαρή αποδοτικότητα. .	59
5.3.3 Ποσοστιαία σχέση φόρων ως προς το συνολικό φόρο εισοδήματος. ..	60
5.4. Φοροι και Ελεγκτικές εταιρείες	62
5.4.1 Ελεγκτικές εταιρείες - Φόροι και Οικονομικές Καταστάσεις.	64
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	69
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	71
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	72

NOMOI.....	73
ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ	73
ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ	73
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ	74

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στο σύγχρονο και συνεχώς μεταβαλλόμενο οικονομικό περιβάλλον, προκύπτουν καθημερινά νέα θέματα τα οποία προσφέρονται για έρευνα και μελέτη. Ένα θέμα που απασχολεί με αμείωτο ενδιαφέρον τις επιχειρήσεις είναι αναμφισβήτητα το ποσοστό της τελικής πραγματικής επιβάρυνσης από φόρους. Η φορολογία παραμένει πάντοτε στην επικαιρότητα, καθώς από το ύψος της εξαρτώνται τα καθαρά και τα προς διανομή κέρδη μιας επιχείρησης.

Η πλειονότητα των επιχειρήσεων στην χώρα μας είναι υποχρεωμένη να ακολουθεί το ισχύον νομικό και φορολογικό καθεστώς, το οποίο επηρέαζε και επηρεάζει σε μεγάλο βαθμό την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και αναφορών τους.

Όπως είναι γνωστό από 1/1/2005 η χώρα μας έχει υιοθετήσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.). Προς το παρόν η εφαρμογή τους είναι υποχρεωτική μόνο για τις εισηγμένες Α.Ε. και Ε.Π.Ε. στο χρηματιστήριο Αξιών και προαιρετική για όλες τις άλλες εταιρείες. Μετά τον προβληματισμό και τις αναταράξεις που προκάλεσε η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έχουμε πλέον υποχρεωτική εφαρμογή και των Ελληνικών Λογιστικών Πρότυπων (Ε.Λ.Π.), για χρήσεις που ξεκινούν από την 1/1/2015 και εφεξής. Στόχος της νέας λογιστικής τυποποίησης είναι οι οικονομικές καταστάσεις των ελληνικών επιχειρήσεων να μην εξαρτώνται πλέον από τις επιταγές της φορολογικής νομοθεσίας, και να μπορούν να γίνουν κατανόητοι από επενδυτές εκτός συνόρων. Οι εταιρείες που εφαρμόζουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζουν όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος το Δ.Λ.Π. 12 το οποίο ανατρέπει την ισχύουσα στην χώρα μας λογιστική τυποποίηση για τους φόρους με αποτέλεσμα την εμφάνιση σημαντικών αποκλίσεων μεταξύ του φόρου που υπολογίζεται για την φορολογική αρχή και αυτού που εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π..

Στην παρούσα εργασία θα παρουσιάσουμε την συλλογιστική του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12 (Δ.Λ.Π. 12) σχετικά με τους «Φόρους Εισοδήματος» καθώς και νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) και τις διαφορές όσον αφορά τον υπολογισμό και την παρουσίαση του φόρου στις οικονομικές καταστάσεις σε σχέση με την Φορολογική Νομοθεσία, με την μορφή μιας κλαδικής ανάλυσης.

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Για την ολοκλήρωση της παρούσας πτυχιακής εργασίας σημαντικό ρόλο διαδραμάτισε η συμβολή ορισμένων ανθρώπων στους οποίους θα θέλαμε να εκφράσουμε τις ευχαριστίες μας.

Καταρχήν, στον επιβλέποντα καθηγητή μας κ. Χύτη Ευάγγελο για την πλήρη στήριξή του καθ' όλη την διάρκεια διεξαγωγής της παρούσας εργασίας.

Επιπλέον, ευχαριστούμε θερμά όλους τους καθηγητές που συμμετείχαν στον κύκλο του προπτυχιακού προγράμματος σπουδών, για την ουσιαστική στήριξή τους και την μετάδοση των γνώσεων, των αξιών και των εμπειριών τους.

Τέλος, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε την οικογένειά μας για την έμπρακτη συμπαράστασή τους κατά τη διάρκεια του προπτυχιακού μας προγράμματος.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

1.1 Η εξέλιξη της φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα

Ο Βενιαμίν φρακλίνος είπε ότι “ στον κόσμο που ζούμε τίποτα δεν είναι τόσο βέβαιο όσο ο θάνατος και ο φόρος”. Ένας απο τους επικρατέστερους ορισμούς του φόρου είναι και αυτός του Gaston Zeze ο οποίος αναφέρει ότι φόρος είναι η αναγκαστική εισφορά που επιβάλλεται στον πολίτη χωρίς ειδική αντιπαροχή και την εισπράττει το κράτος για να εφαρμόσει την δημοσιονομική του πολιτική.

Σήμερα βλέπουμε ότι το θέμα της φορολογίας είναι πολύπλοκο και μεγάλο. Το κράτος δια μέσου της φορολογίας εφαρμόζει τη δημοσιονομική του πολιτική και διαχειρίζεται τους φόρους παρέχοντας τα απαραίτητα ποσά για:

- Άμυνα
- Διοίκηση
- Παιδεία
- Υγεία
- Πρόνοια
- Δικαιοσύνη
- Λοιπές δράσης

Ένα στοιχείο λοιπόν της έννοιας του φόρου είναι η αναγκαστική εισφορά των ιδιωτών (φυσικών και νομικών προσώπων) μέσα απο τη μεταβίβαση μέρους των εισοδημάτων τους στο δημόσιο.

Κατα συνέπεια οι φόροι έχουν δύο χαρακτηριστικά γνωρίσματα :

α) Είναι αναγκαστικό μέσο μεταβίβασης οικονομικών πόρων από τον ιδιωτικό στο δημόσιο τομέα και

β) είναι μονομερές μέσο, δηλαδή υπάρχει μόνο παροχή από μέρους του ιδιωτικού φορέα.

Οι φόροι διακρίνονται, *ανάλογα με τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό τους*. Η βασικότερη και πιο παραδοσιακή τους διάκριση είναι εκείνη που τους χωρίζει σε *άμεσους και σε έμμεσους φόρους*. Σαν κριτήρια χρησιμοποιούνται επίσης η διοικητική και δημοσιονομική ή οικονομική άποψη.

Σύμφωνα με τη διοικητική άποψη, οι φόροι πρέπει να διακρίνονται ανάλογα με τον τρόπο που εισπράττονται, δηλαδή αν ο φόρος εισπράττεται ονομαστικά από κάθε φορολογούμενο ή όχι, χωρίς να ενδιαφέρει ποιο είναι το αντικείμενο του φόρου. Παραδείγματα ονομαστικών φόρων είναι οι φόροι εισοδήματος, οι φόροι κληρονομιών, δωρεών, γονικής παροχής, ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, ο φόρος ακίνητης περιουσίας και όσοι άλλοι φόροι εισπράττονται με ονομαστικές καταστάσεις. Τους φόρους αυτούς επιβαρύνεται, ουσιαστικά, ο τελευταίος καταναλωτής. Σύμφωνα με την άποψη αυτή, οι φόροι αυτοί είναι *άμεσοι*. *Έμμεσοι* φόροι από την άλλη είναι όσοι επιβάλλονται στο δαπανώμενο εισόδημα και εισπράττονται όχι ονομαστικά, αλλά με την ευκαιρία πραγματοποίησης ορισμένων γεγονότων ή συναλλαγών. Παραδείγματα τέτοιων φόρων είναι τα τέλη χαρτοσήμου, οι δασμοί, και όσοι από τους φόρους κατανάλωσης και κυκλοφορίας των αγαθών δεν εισπράττονται με ονομαστικές καταστάσεις αλλά με δικαιολογητικά-τιμολόγια.

Με δημοσιονομικά και οικονομικά κριτήρια, οι φόροι διακρίνονται σε:

- Ο Φόρος εισοδήματος. Είναι οι φόροι εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων, οι φόροι επί των πλοίων και διάφοροι άλλοι φόροι.
- Οι Φόροι κεφαλαίου. Είναι οι φόροι κληρονομιών, δωρεών και προικών, οι φόροι της ακίνητης περιουσίας, οι φόροι μεταβίβασης ακινήτων, τα τέλη χαρτοσήμου και διάφοροι άλλοι φόροι.
- Οι Φόροι κατανάλωσης. Είναι ο φόρος προστιθέμενης αξίας και διάφοροι ειδικοί φόροι κατανάλωσης.

Ανάλογα με τον τρόπο υπολογισμού τους, οι φόροι διακρίνονται σε:

- Αναλογικοί φόροι. Είναι οι φόροι που επιβάλλονται με έναν σταθερό συντελεστή στο φορολογητέο εισόδημα, ή γενικότερα στην φορολογητέα ύλη και όταν αυξάνεται η φορολογητέα αυτή αξία, αυξάνεται και ο πληρωτέος φόρος. Παράδειγμα αναλογικού φορου στην Ελλάδα αποτελεί ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων που, επιβάλλεται με ενιαίο

συντελεστή, ανεξάρτητα από το ύψος του φορολογητέου εισοδήματος του νομικού προσώπου.

- *Προοδευτικοί φόροι.* Είναι οι φόροι που επιβάλλονται με μεταβλητό συντελεστή στη φορολογητέα αξία. Όσο αυξάνεται η φορολογητέα αξία τόσο περισσότερο αυξάνεται και ο μεταβλητός συντελεστής, με αποτέλεσμα η αύξηση του φόρου να είναι πολύ μεγαλύτερη. Ένα παράδειγμα προοδευτικού φόρου είναι ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, γιατί ο συντελεστής του αυξάνει το ύψος του εισοδήματος του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Ανάλογα με τον τρόπο που επιβάλλονται, οι φόροι διακρίνονται σε:

- *Οι Πραγματικοί φόροι.* Είναι οι φόροι που επιβάλλονται σε ορισμένο πράγμα ή σε συγκεκριμένη πράξη, χωρίς να λαμβάνουν υπόψη τους την οικονομική δυνατότητα του φορολογούμενου.
- *Οι Προσωπικοί φόροι.* Είναι οι φόροι που επιβάλλονται στον συγκεκριμένο φορολογούμενο λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική του κατάσταση.

1.2 Η συλλογιστική του Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων

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

Στη διάρκεια εκείνων των ετών, ωστόσο, είχαν επιβληθεί διάφοροι φόροι, ο υπολογισμός των οποίων γινόταν είτε στην ακαθάριστη πρόσοδο (πχ δεκάτη στα αγροτικά εισοδήματα, περιβολιών κ.λπ.), είτε στα προϊόντα που πουλιόνταν μέσω μονοπωλίων (π.χ. πετρελαίου, παιγνιόχαρτων, πυρείων κ.λπ.). Ακόμη, οι φόροι αυτοί υπολογίζονταν είτε με τη μορφή του φόρου κατανάλωσης σε είδη πρώτης ανάγκης (π.χ. άλευρα και σιτηρά εν γένει, κρέας, κ.λπ.) είτε στα είδη κοινής χρήσης (π.χ. στην ζάχαρη, στο καφέ, το καπνό, το κρασί, κ.λπ.).

Σημειώνεται, ωστόσο, ότι σε ότι αφορούσε τα κέρδη των εμποροβιομηχανικών επιχειρήσεων, ίσχυε ο φόρος επιτηδεύματος.

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

Την επόμενη δεκαετία έρχονται στο προσκήνιο της φορολογίας δύο Νομοθετικά Διατάγματα, τα οποία με τη σειρά τους αποτέλεσαν σταθμό στη φορολογία εισοδήματος. Συγκεκριμένα το ΝΔ 3323/1955 ρύθμιζε θέματα της φορολογίας των φυσικών προσώπων, καθιερώνοντας τον προοδευτικό φόρο, η επιβολή του οποίου γίνονταν επί του συνολικού εισοδήματος των φυσικών προσώπων, ενώ με το ΝΔ 3843/1958 ρυθμίζονταν θέματα φορολογίας των νομικών προσώπων. Το Νομοθετικό Διάταγμα όριζε ότι «Οι ημεδαπές εταιρίες φορολογούνταν στο όνομα τους και για τα μη διανεμομένα κέρδη, ενώ τα κέρδη που διανεμόνταν ως μερίσματα στους μετόχους ή ως αμοιβές και ποσοστά στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή λοιπές αμοιβές σε προσωπικό και διευθύνοντα στελέχη, φορολογούνταν στο όνομα των δικαιούχων».

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

Τέλος, με το νόμο 2238/1994 «Κύρωση του κώδικα φορολογίας εισοδήματος», τα νομοθετικά διατάγματα (Ν.Δ. 3323/1955 και 3843/1958) κωδικοποιήθηκαν πλέον σε ένα ενιαίο κείμενο. Με αυτόν το νόμο, τελικά, καθιερώθηκε ο υφιστάμενος κώδικας φορολογίας εισοδήματος, ο οποίος μέχρι σήμερα, έχει δεχθεί αρκετές τροποποιήσεις, αναλόγως των αναγκών του φορολογικού συστήματος της χώρας (Ν. 4172/2013).

Στο άρθρο 3 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «Ο φόρος καταβάλλεται κάθε οικονομικό έτος¹ στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.» Αφού ο νόμος προβλέπει την επιβολή φόρου

¹ 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 κρατους.

κάθε έτος, καθιερώνεται η αρχή της ετήσιας φορολογίας, καθώς και η παρεπίμενη αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία κάθε εισόδημα πρέπει να εντάσσεται και να φορολογείται στο χρόνο που αποκτήθηκε. Εξαιρέση αποτελεί για τις ανώνυμες εταιρείες η μεταφορά ζημιών σε επόμενα οικονομικά έτη.

Για τον υπολογισμό του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος του κάθε φυσικού προσώπου, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των πηγών. Έτσι καθιερώνεται η «αρχή του ενιαίου της φορολογίας», σύμφωνα με την οποία τα επί μέρους εισοδήματα δεν φορολογούνται αυτοτελώς και χωριστά το καθένα τους, αλλά αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο για την επιβολή του φόρου εισοδήματος.

Επιπλέον επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα. « Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα, μη δυνάμενος να υπερβεί το ποσό του φόρου εισοδήματος των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου. Ο φόρος της παραγράφου αυτής δεν επιβάλλεται στα εισοδήματα από ακίνητα των νομικών προσώπων, τα οποία απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 103 του παρόντος, του φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα αυτά.»

Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε, παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο.

β) Ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φορολογία, ο οποίος σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Για την απόδειξη του ύψους του φόρου που έχει καταβληθεί εκτός Ελλάδας απαιτείται βεβαίωση της αρμόδιας αρχής της χώρας σύμφωνα με τις Σ.Α.Δ.Φ..

γ) Αν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί, η επιπλέον διαφορά που δημιουργείται συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

Ως φορολογική βάση ορίζουμε το μέγεθος, με βάση το οποίο υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση, δηλαδή το ποσό του φόρου που πρέπει να καταβάλλει ο φορολογούμενος. Ως φορολογική βάση μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιοδήποτε χαρακτηριστικό γνώρισμα των φορολογουμένων οικονομικό ή μη οικονομικό. Σήμερα χρησιμοποιούνται συνήθως διάφορα

οικονομικά στοιχεία του φορολογούμενου και ιδιαίτερα το εισόδημα, η περιουσία και η δαπάνη και ειδικότερα η καταναλωτική δαπάνη.

Στη θεωρία υπάρχει σημαντική διαμάχη, σχετικά με το ποιά από τα τρία αυτά στοιχεία αποτελεί την καλύτερη βάση για τον υπολογισμό των φόρων και οδηγεί σε δικαιότερη κατανομή της επιβάρυνσης που προκαλούν οι φόροι. Σήμερα πλέον γίνεται δεκτό από την πλειοψηφία των οικονομολόγων, ότι το εισόδημα θα πρέπει να χρησιμοποιείται πρωταρχικά ως βάση για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης γιατί αποτελεί τον κύριο δείκτη οικονομικής ευμάρειας και επομένως της δυνατότητας των φορολογούμενων να συμβάλλουν στη χρηματοδότηση των δημοσίων δαπανών, θα πρέπει όμως συμπληρωματικά να χρησιμοποιείται και η περιουσία.

Κατά συνέπεια λοιπόν ορίζουμε ως φορολογικό συντελεστή τον φόρο, που αντιστοιχεί σε κάθε μία μονάδα της φορολογικής βάσης. Ο φορολογικός συντελεστής χωρίζεται σε δύο κατηγορίες, τον Μέσο φορολογικό συντελεστή και τον Οριακό. Μέσος φορολογικός συντελεστής: είναι ο λόγος του φόρου που καταβάλλεται συνολικά από μία φορολογική μονάδα προς τη συνολική αξία της φορολογικής βάσης. *Οριακός φορολογικός συντελεστής*: είναι ο πρόσθετος φόρος που πρέπει να καταβληθεί για κάθε μία νέα μονάδα αύξησης της φορολογικής βάσης.

1.3 Φορολογία εισοδήματος Νομικών Προσώπων στην Ελλάδα.

Ανάλογα με τη νομική τους μορφή, οι επιχειρήσεις διακρίνονται σε ατομικές και εταιρικές (Ν.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).

1.3.1. Φορολόγηση και Διανομή κερδών Ε.Π.Ε. & Ι.Κ.Ε.

Ενώ οι προσωπικές εταιρίες (ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες) νομοθετήθηκαν στη χώρα μας πολύ νωρίς και οι ανώνυμες εταιρείες έκαναν την εμφάνιση τους με το Ν. 2190/20, οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης άργησαν πολύ να καθιερωθούν. Μόλις το 1955, με το Ν. 3190, εισήχθη ο θεσμός των Ε.Π.Ε..

Το ανώτατο όργανο της Ε.Π.Ε. είναι η γενική συνέλευση που συγκαλείτε τουλάχιστον μια φορά το χρόνο και μέσα σε 3 μήνες από τη λήξη της χρήσης. Αυτή αποφασίζει για κάθε θέμα

που αφορά την Ε.Π.Ε. Οι αποφάσεις λαμβάνονται με πλειοψηφία του 1/2 του εταιρικού κεφαλαίου. Από τα κέρδη της κάθε χρήσης παρακρατείται ποσοστό 5% για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, που είναι υποχρεωτικό μέχρις ότου φτάσει ο 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου. Μετά από τους παραπάνω υπολογισμούς τα κέρδη που απομένουν διανέμονται ή παραμένουν στην εταιρεία κατά τον τρόπο που θα αποφασίσει η γενική συνέλευση των εταίρων.

Τα εισοδήματα των εταίρων από την διανομή κερδών φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις και από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει το ποσό του φόρου που έχει καταβάλλει η Ε.Π.Ε. (άρθρο 13 εδάφιο δ παραγράφου 7). Για τις αμοιβές των διαχειριστών οι εταιρείες πρέπει να κάνουν παρακράτηση του φόρου εισοδήματος.

Από την άλλη έχουμε μια νέα εταιρική μορφή, αυτή της «Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας» ή αλλιώς «Ι.Κ.Ε.» που παρουσιάστηκε με τον ν.4072/2012 (ΦΕΚ Α'86 – Άρθρα 43-120). Η νέα αυτή μορφή σχεδιάστηκε να λειτουργεί σαν Κεφαλαιουχική Εταιρεία και μπορεί να είναι εμπορική, ακόμη και αν ο σκοπός της δεν είναι εμπορικός. Απευθύνεται περισσότερο στην μικρομεσαία επιχείρηση και είναι μια πιο ευέλικτη παραλλαγή της μέχρι σήμερα υφιστάμενης εταιρικής μορφής της ΕΠΕ (όπως αυτή θεσπίστηκε με τον ν.3190/1955), μιας και η σύστασή της κοστίζει λιγότερο από την «απαρχαιωμένη» ΕΠΕ και παρουσιάζει πιο ευέλικτο σχήμα, τόσο όσον αφορά το κεφάλαιό της, αλλά και τις μεταξύ των εταίρων σχέσεις, πλήρες ικανή να προσαρμοστεί στα νέα δεδομένα των αγορών.

Τα βασικά χαρακτηριστικά που κάνουν την Ι.Κ.Ε. να ξεχωρίζει από την Ε.Π.Ε. και από τις άλλες εταιρικές μορφές είναι τα παρακάτω:

- Μπορεί να συσταθεί από ένα ή και περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Αν η σύσταση γίνει από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο, τότε μιλάμε για μονοπρόσωπη Ι.Κ.Ε.. Σύμφωνα με το άρθρο 58 ν.4072/2012 ο διαχειριστής μπορεί να είναι φυσικό πρόσωπο. Αν πρόκειται για έναν εταίρο που είναι νομικό πρόσωπο, τότε αυτό θα πρέπει να ορίσει ως διαχειριστή ένα φυσικό πρόσωπο.
- Το καταστατικό μπορεί να είναι ένα απλό ιδιωτικό έγγραφο, χωρίς να υπάρχει υποχρέωση να έχει συμβολαιογραφική μορφή, εκτός εάν το επιθυμούν για κάποιον λόγο οι εταίροι ή στην περίπτωση που η εισφορά κάποιου ή κάποιων εταίρων είναι κεφαλαιακή σε είδος, για την μεταβίβαση της οποίας απαιτείται συμβολαιογραφική πράξη.
- Έχει ορισμένη διάρκεια, που αν δεν ορίζεται κάτι διαφορετικό στο καταστατικό, μπορεί να φτάσει μέγιστο έως και τα δώδεκα (12) χρόνια.

- Δεν υπάρχει υποχρέωση δημοσίευσης των τροποποιήσεων του καταστατικού στο ΦΕΚ. Όλες οι τροποποιήσεις δημοσιεύονται μέσω του ΓΕΜΗ ή της εταιρικής ιστοσελίδας.
- Σε υποχρεωτική ασφάλιση στον ΟΑΕΕ υπάγονται οι διαχειριστές της Ι.Κ.Ε. και ο μοναδικός εταίρος αυτής, όταν πρόκειται για μονοπρόσωπη. Δεν υπάρχει υποχρέωση ασφάλισης στον ΟΑΕΕ για τους υπόλοιπους εταίρους, οι οποίοι εφόσον το επιθυμούν, μπορούν να ασφαλιστούν προαιρετικά.
- Το ελάχιστο καταβαλλόμενο κεφάλαιο σύστασης μπορεί να είναι ένα (1) ευρώ, με παράλληλη παροχή δυνατότητας οι εισφορές εκτός από κεφαλαιακές να είναι επιπλέον είτε έξωκεφαλαιακές είτε εγγυητικές.

Ο τρόπος φορολόγησης κερδών της παρουσιάζει, την ίδια πορεία με τις Ε.Π.Ε. Σύμφωνα με τον Ν.4110/13 (ΦΕΚ 17 Α/23.01.2013) και την διευκρινιστική ΠΟΛ.1134/06.06.2013 επιβάλλεται φόρος με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%). Επιπλέον, εάν η έκτακτη ή τακτική γενική συνέλευση των εταίρων της ΙΚΕ αποφασίσει να κάνει διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων, τότε σύμφωνα με την ΠΟΛ.1129/06.06.2011 καθώς επίσης και με την νεότερη ΠΟΛ.1134/06.06.13, ο φόρος θα πρέπει να παρακρατηθεί εντός ενός (1) μηνός από την λήψη της πιο πάνω απόφασης και η απόδοση του παρακρατούμενου φόρου θα πρέπει να γίνει εφάπαξ, εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε η παρακράτηση.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω η εταιρεία ΑΛΦΑ & ΒΗΤΑ ΙΚΕ παρουσίασε καθαρά κέρδη προ φόρου για την χρήση 2013 150.000,00€ και με έκτακτη γενική συνέλευση των εταίρων που έλαβε χώρα στο έτος 2013, αποφασίζει να κάνει διανομή κερδών παρελθουσών χρόνων (χρήσεις 2011 και 2012) ύψους 100.000,00€. Ποιος θα είναι ο φόρος που θα προκύψει για την κάθε περίπτωση;

Ο φόρος για τα κέρδη της χρήσης 2013 της εταιρείας υπολογίζεται ως εξής:

$$150.000,00 \times 26\% = 39.000,00$$

Ο οποίος θα πληρωθεί είτε εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, είτε τμηματικά σε οκτώ (8) δόσεις, με την πρώτη να πληρώνεται με την υποβολή της δήλωσης και τις υπόλοιπες μέχρι και την τελευταία εργάσιμη του κάθε επόμενου μήνα.

Ο φόρος που θα προκύψει από την διανομή των κερδών για τις χρήσεις 2011 και 2012 υπολογίζεται ως εξής: Και για τις δύο χρήσεις, απ' όπου προέρχονται τα διανεμόμενα κέρδη,

ισχύει συντελεστής παρακράτησης 25%. Άρα: $100.000,00 \times 25\% = 25.000,00$ (ο οποίος θα πρέπει να αποδοθεί εφάπαξ μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν που έγινε η παρακράτηση).

1.3.2 Φορολόγηση και Διανομή κερδών Α.Ε.

Σύμφωνα με τον νόμο 2190/1920 και τις τροποποιήσεις που επήλθαν με τον νόμο 3604/2007, η *Ανώνυμη Εταιρεία είναι κεφαλαιουχική εταιρεία* με νομική προσωπικότητα, για τα χρέη της οποίας ευθύνεται μόνο η ίδια με την περιουσία της. Κάθε ανώνυμη εταιρεία είναι εμπορική, έστω και αν ο σκοπός της δεν είναι η άσκηση εμπορικής επιχείρησης. Οι προϋποθέσεις σύστασης της Α.Ε. είναι η κατάρτιση καταστατικού, η κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου, η έγκριση του καταστατικού και η χορήγηση άδειας σύστασης της Α.Ε. από τη Διοίκηση καθώς και η τήρηση διατυπώσεων δημοσιότητας.

Η ανώνυμη εταιρεία μπορεί να ιδρυθεί από ένα ή περισσότερα πρόσωπα ή να καταστεί μονοπρόσωπη με τη συγκέντρωση όλων των μετόχων σε ένα μόνο πρόσωπο. Αποτελεί λοιπόν, 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. (Γεώργιος Αληφάντης, 2001)

Όπως ορίζει η παρ. 1 του άρθρου 45, του Κ.Ν.2190/20, *ως καθαρά κέρδη της ανώνυμης εταιρείας λογίζονται αυτά που προκύπτουν μετά την αφαίρεση, από τα πραγματοποιηθέντα ακαθάριστα κέρδη κάθε εξόδου, κάθε ζημιάς, των προβλεπομένων από το νόμο αποσβέσεων και κάθε άλλου εταιρικού βάρους*. Στα άρθρα 44, 44α, 45, 46α και 43, παρ. 3δ του Κ.Ν.2190/20 ορίζεται ο τρόπος διάθεσης(διανομής) των καθαρών κερδών της ανώνυμης εταιρείας. Παράλληλα όμως, ισχύουν και οι διατάξεις του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/67(όπως τροποποιήθηκε κατ' αρχήν με το άρθρο 1 του Ν. 876/79 και στη συνέχεια με την παρ. 18 του άρθρου 3 του Ν. 2753/1999(ΦΕΚ Α' 249/17-11-1999), το άρθρο 25 του Ν. 2789/2000(ΦΕΚ Α' 21/11-2-2000) και το άρθρο 10 του Ν. 3460/2006(ΦΕΚ Α' 105/30-5-06).

Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος. Επιβάλλεται επίσης κράτηση ορισμένου ποσοστού² από τα

² Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται στα καθαρά κέρδη της χρήσης μετά την αφαίρεση των ζημιών προηγούμενων χρήσεων αν υπάρχουν, και του φόρου εισοδήματος.

καθαρά κέρδη, για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού³ και τη διανομή του πρώτου μερίσματος. Αν μετά από αυτές τις κρατήσεις, παραμένει υπόλοιπο ποσό καθαρών κερδών, διατίθεται όπως ορίζει το καταστατικό της εταιρείας.

Όσον αφορά το *πρώτο μέρισμα*, σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο του άρθρου 45 περ.β' του Κ.Ν.2190/1920, σε κάθε εταιρική χρήση αφαιρείται υποχρεωτικά από το σύνολο των καθαρών κερδών, πόσο ίσο με (6%) τουλάχιστον επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, για την καταβολή πρώτου μερίσματος. Παράλληλα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/1967, οι ανώνυμες εταιρείες είναι υποχρεωμένες να διανέμουν κάθε έτος σε μετρητά στους μετόχους το 35% τουλάχιστον των καθαρών κερδών, εφόσον το ποσό αυτό είναι μεγαλύτερο από το 6% του καταβεβλημένου κεφαλαίου. Τα ανωτέρω, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη παρ. 3 του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/67, δεν εφαρμόζονται, δηλαδή δεν απαιτείται υποχρεωτική διανομή στους μετόχους μερίσματος ίσου με το 35% των κερδών, εφόσον η Γενική Συνέλευση με πλειοψηφία του 70% τουλάχιστον του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου το αποφασίσει. Μετά τις παραπάνω υποχρεωτικές από το νόμο κρατήσεις για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και τη διανομή πρώτου μερίσματος, οδηγούμαστε στην *διάθεση του υπόλοιπου ποσού καθαρών κερδών*, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο καταστατικό της εταιρείας (Άρθρο 45, παρ. 2, περ. γ' του Κ.Ν.2190/20). *Το υπόλοιπο των καθαρών κερδών μπορεί να διατεθεί, (1) για καταβολή πρόσθετου μερίσματος στους μετόχους, (2) για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας με έκδοση νέων μετόχων που παρέχονται δωρεάν στους μετόχους αντί του πρόσθετου μερίσματος, (3) για καταβολή αμοιβών στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, (4) για σχηματισμό αποθεματικών κ.λπ. ή (5) μεταφέρεται προς διάθεση στην επόμενη χρήση.*

Οι φορολογικοί συντελεστές για τις διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 1/1/2000 και μετά, διαμορφώθηκαν ως εξής:⁴

³ Με τον όρο *Τακτικό Αποθεματικό* εννοούμε το Κεφάλαιο που υποχρεούται να σχηματίζει η επιχείρηση από τον νόμο, με σκοπό την κάλυψη ενδεχόμενων ζημιών που θα προκύψουν στην διάρκεια ζωής της επιχείρησης. Σε κάθε εταιρική χρήση αφαιρείται υποχρεωτικά από το σύνολο των καθαρών κερδών, το ένα εικοστό(1/20) τουλάχιστον αυτών, για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού

⁴Πηγή : <http://www.taxheaven.gr/pages/klimakes>

*Ειδικά για τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών ανώνυμων εταιριών, ο συντελεστής ορίζεται σε τριάντα πέντε τοις εκατό (35%), εξαιρουμένων των υποκαταστημάτων τραπεζικών επιχειρήσεων για τα οποία ισχύει ο συντελεστής σαράντα τοις εκατό (40%).

** Στα μερίσματα ή κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ενεργείται παρακράτηση φόρου .

ΠΙΝΑΚΑΣ 1.1: Φορολογικοί συντελεστές από 1/1/2000 έως 31/12/2013. ⁽¹⁾

Χρήση	Συντελεστής					
	ΑΕ	ΑΕ Εισηγμένες στο ΧΑ	Συντελεστής παρ/σης μερισμάτων **	Συντελεστής παρακράτησης αμοιβών Δ.Σ.	ΕΠΕ	ΛΟΙΠΕΣ - άρθρου 109 ΚΦΕ
2013	26%	26%	10%	40%	26%	26%
2012	20%	20%	25%	35%	20%	20%
2011	20%	20%	25%	35%	20%	20%
2010	24%	24%	21%	35%	24%	24%
2009	25%	25%	10%	35%	25%	25%
2008	25%	25%	10%	25%	25%	25%
2007	25%	25%	-	25%	25%	25%
2006	29%	29%	-	29%	29%	29%
2005	32%	32%	-	32%	32%	32%
2004	35%	35%	-	35%	35%	35%
2003	35%	35%	-	35%	35%	35%
2002	35%	35%	-		35%	35%
2001	37,5%	35%	-		35%	35% - 40% *
2000	40%	35%	-		35%	35%

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΙ ΣΥΜΦΩΝΑ ΤΑ ΝΕΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ε.Λ.Π.)

Στις 20 Νοεμβρίου 2014 ψηφίστηκε το νομοσχέδιο για τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν 4308/2014, όπως αυτά θα εφαρμόζονται για χρήσεις που ξεκινούν από την 01.01.2015 και εφεξής. Με τον νέο νόμο εισάγονται σημαντικές αλλαγές στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων και αντικαθίσταται στο σύνολο του ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία που έχει εκδοθεί για τον ΚΦΑΣ ή τον προϊσχύοντα Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ). Επιπλέον, καταργούνται διατάξεις του ν.2190/1920 για τις Α.Ε. και του ν. 3190/1955 για τις Ε.Π.Ε. σχετικές, κυρίως, με την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, ενώ, μεταξύ άλλων, καταργούνται το υπάρχον Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1183/1980), τα κλαδικά λογιστικά σχέδια των Τραπεζών και των Ασφαλιστικών εταιρειών, διατάξεις του Ν.2065/1992 σχετικά με την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων αλλά και ο Ν.1809/1988 σχετικά με τις ταμειακές μηχανές χωρίς ωστόσο να αλλάζει το καθεστώς χρήσης των ταμειακών μηχανών.

Οι νέες διατάξεις έχουν την φιλοσοφία της «απλοποίησης» με βασικό στόχο την κατάργηση του τυπολατρικού χαρακτήρα ρυθμίσεων του ΚΦΑΣ που ανάγονται με τη σειρά τους στον ΚΒΣ. Στο πλαίσιο αυτό, το γενικό πνεύμα των διατάξεων συνοψίζεται στο ότι επαφίεται στις οντότητες, το να εφαρμόζουν κατά την κρίση τους, κατάλληλες δικλίδες (χωρίς αυτές να εξειδικεύονται πλήρως) προκειμένου να μπορούν να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών τους και τη συσχέτιση αυτών με τις καταχωρήσεις στα λογιστικά αρχεία. Με άλλα λόγια, εναπόκειται στις νομικές οντότητες να αναζητήσουν και να υιοθετήσουν κατάλληλες πρακτικές έτσι ώστε το σύνολο της συναλλακτικής τους δραστηριότητας να μπορεί να αποδειχτεί εύκολα σε ενδεχόμενο έλεγχο και να συνάδει με τις επιταγές της νέας νομοθεσίας.

2.1 Εταιρείες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος.

Οι εταιρείες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου είναι:

α) Τα νομικά πρόσωπα με τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης καθώς και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα με τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, είτε είναι νομικά πρόσωπα άλλου τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη, η ατομική επιχείρηση καθώς και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

δ) Οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν δεν εντάσσονται στην εφαρμογή του άρθρου 156 του ν. 4270/2014.

Οι κατηγορίες οντοτήτων που έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων βάσει των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. – υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.), για τις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις είναι:

1) Οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος καθώς και οι οντότητες θυγατρικής φύσης που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα και οι μετοχές τους είναι εισηγμένες σε οργανωμένη αγορά κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης .

2) Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.

3) Οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών, επενδύσεων χαρτοφυλακίου, επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία, κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών και διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων.

4) Οι οντότητες χαρτοφυλακίου καθώς και οι οντότητες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.

5) Οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου.

6) Η Τράπεζα της Ελλάδος εφαρμόζει και εκείνη στο μέτρο που δεν αντιβαίνουν το καταστατικό της τα Δ.Λ.Π. συντάζοντας Ισολογισμό(κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης), Κατάσταση αποτελεσμάτων και Προσάρτημα(σημειώσεις), με βάση τους κανόνες και τα υποδείγματα που ορίζονται από τις λογιστικές αρχές του Ευρωσυστήματος.

Κάθε οντότητα μπορεί, με απόφαση της διοίκησής της, να εφαρμόζει προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση(προαιρετική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.). Στην περίπτωση αυτή η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. Οι οντότητες που θα επιλέξουν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. υποχρεούνται να συντάξουν και τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των ιδίων προτύπων, όταν υποχρεούνται σε σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

2.2 Καθορισμός μεγέθους οντοτήτων (Εταιρειών)

Οι οντότητες του νόμου κατατάσσονται με βάση το μέγεθός τους στις παρακάτω κατηγορίες:

1) Πολύ μικρές οντότητες.

Πολύ μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού(περιουσιακών στοιχείων): 350.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα.

2) Μικρές οντότητες.

Μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές οντότητες και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.

3) Μεσαίες οντότητες.

Μεσαίες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές οντότητες και οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

4) Μεγάλες οντότητες.

Μεγάλες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

Η ένταξη μιας οντότητας σε κατηγορία μεγέθους προσδιορίζει κυρίως τις λογιστικές της υποχρεώσεις. Εμείς θα ασχοληθούμε κυρίως με τις αρχές των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του άρθρου 16 του παρόντος νόμου.

2.3. Αρχές των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τα Ελληνικά

Λογιστικά Πρότυπα.

Οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα μίας εταιρείας ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας περιόδου, οι οποίες αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο που περιλαμβάνει:

- τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (ενεργητικό),
- τις υποχρεώσεις,
- την καθαρή θέση,
- τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και
- τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των πολύ μικρών και μικρών οντοτήτων περιλαμβάνουν:

1. Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης(Πίνακας).
2. Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων(Πίνακας).
3. Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης(Πίνακας).
4. Την Κατάσταση Χρηματοροών(Πίνακας).
5. Το Προσάρτημα(Σημειώσεις).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων οντοτήτων περιλαμβάνουν:

1. Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης(Πίνακας).
2. Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων(Πίνακας).
3. Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης(Πίνακας).
4. Την Κατάσταση Χρηματοροών(Πίνακας).
5. Το Προσάρτημα(Σημειώσεις).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων οντοτήτων περιλαμβάνουν:

1. Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης(Πίνακας).
2. Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων(Πίνακας).
3. Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης(Πίνακας).
4. Την Κατάσταση Χρηματοροών(Πίνακας).

5. Το Προσάρτημα(Σημειώσεις).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται με σαφήνεια ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Όταν ωστόσο τα ποσά της προηγούμενης περιόδου δεν είναι συγκρίσιμα με την τρέχουσα περίοδο τότε εκείνα θα πρέπει να μεταβληθούν – προσαρμοστούν για να συγκριθούν. Ποσά επίσης που δεν έχουν αναγνωριστεί σε προηγούμενη περίοδο αναγνωρίζονται στην τρέχουσα. Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του ισολογισμού δεν αναγνωρίζονται ενδεχόμενα κέρδη και περιουσιακά στοιχεία. Ωστόσο όμως γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη αλλά πριν την ημερομηνία έγκρισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο. Πρέπει να τονίσουμε όμως ότι εταιρείες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με το πλαίσιο που καθορίζεται σε αυτόν το νόμο πρέπει να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των Δ.Π.Χ.Α. είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο.

Σύμφωνα με το νόμο οι εταιρείες μπορούν να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στα αποτελέσματα και τότε όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται όταν προβλέπεται να υπάρχουν μελλοντικά κέρδη.

Ο αναβαλλόμενος φόρος είτε περιουσιακού στοιχείου είτε υποχρέωσης αναγνωρίζεται αρχικά και επιμετράται μεταγενέστερα στο ποσό που θα προκύψει από τον φορολογικό συντελεστή της τρέχουσας περιόδου. Οι μεταβολές του, αναγνωρίζονται σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του φόρου εισοδήματος της κατάστασης αποτελεσμάτων. Εξαιρέση αποτελούν οι διαφορές του αναβαλλόμενου φόρου δηλαδή της απαίτησης και της υποχρέωσης που αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση οι οποίες αναγνωρίζονται ομοίως κατ'ευθείαν στην καθαρή θέση. Η εφαρμογή της αναβαλλόμενης φορολογίας γίνεται σύμφωνα με όσα προβλέπονται στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 « Φόροι Εισοδήματος» το οποίο αναλύεται στο κεφάλαιο που ακολουθεί.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ (Δ.Λ.Π. 12)

3.1 Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.)

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι μια επιλεγμένη σειρά γενικά παραδεγμένων Λογιστικών Αρχών και Μεθόδων, που αποβλέπουν στην κατάρτιση και παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων των εταιρειών με εισηγμένες κυρίως τις μετοχές τους στο Χρηματιστήριο, μετά από αποτίμηση των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στην «εύλογη»(πραγματοποιήσιμη) αξία τους, ώστε οι παρεχόμενες με τις καταστάσεις αυτές χρηματοοικονομικές πληροφορίες βασίμως να θεωρούνται ότι αφορούν πραγματοποιήσιμες αξίες και να είναι ομοιόμορφες και συγκρίσιμες σε Διεθνές επίπεδο. Επομένως πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τους ελεγκτές κατά την ετοιμασία των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αποκαλούμενα «International Financial Reporting Standards» - IFRS(ή «International Accounting Standards») έχουν αναπτυχθεί απο έναν καθαρά ιδιωτικό χαρακτήρα οργανισμό(μη κερδοσκοπική εταιρεία - not-for-profit corporation) με πραγματική έδρα το Λονδίνο, καταστατική έδρα στην πολιτεία του Delaware των Η.Π.Α. και ονομασία International Accounting Standard Committee Foundation (IASCF). Κύριο όργανο της IASCF είναι το Διοικητικό της Συμβούλιο(International Accounting Standards Board - IASB), το οποίο στις επίσημες ελληνικές μεταφράσεις των κοινοτικών κειμένων έχει επικρατήσει να ονομάζεται ως «Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων».

Μέλη της IASCF είναι όλοι οι επαγγελματικοί σύλλογοι λογιστών που είναι μέλη της διεθνούς ομοσπονδίας λογιστών. Είναι πάντως χαρακτηριστικό για την εσωτερική οργάνωση της IASCF ότι τα μέλη της, δεν έχουν δυνατότητα παρέμβασης στην εσωτερική οργάνωση και διοίκησή της, καθώς τα φυσικά πρόσωπα που απαρτίζουν τη διοίκηση(Trustees και Board) της IASCF δεν εκλέγονται από τα μέλη, αλλά επιλέγονται από την προϋπάρχουσα διοίκηση κάθε φορά που θα υπάρξει κενή θέση. Η Διεθνής Ομοσπονδία Λογιστών έχει μόνον το δικαίωμα να προσδιορίζει πέντε από τα δεκαεννέα μέλη του Εποπτικού Συμβουλίου

(Trustees), το οποίο εν συνεχεία επιλέγει με απλή πλειοψηφία τα μέλη του IASB. Αντιλαμβάνεται κανείς ότι αυτή η μορφή οργάνωσης καθιστά την IASCF μια κατά βάση κλειστή λέσχη ειδικών που ανανεώνεται κυρίως από άτομα που τυγχάνουν της εγκρίσεως της.

Η νομοθεσία κάθε χώρας ρυθμίζει την έκδοση των οικονομικών καταστάσεων. Παρόλο που αυτές μπορεί να φαίνονται όμοιες βλέπουμε πως από χώρα σε χώρα, υπάρχουν διαφορές οι οποίες οφείλονται σε μία ποικιλία κοινωνικών, οικονομικών και νομικών συνθηκών, που επηρεάζουν την θέσπιση των εθνικών λογιστικών διατάξεων.

Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee- IASC) έχει ως στόχο της να ελαχιστοποιήσει τις διαφορές αυτές αναζητώντας να εναρμονίσει τους κανόνες, τα λογιστικά πρότυπα και τις διάφορες λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών που σχετίζονται με την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων για να ενισχυθεί η παγκόσμια συγκρισιμότητά τους. Μετά από μια μικρή καθυστέρηση στην επιτακτικότητα της εφαρμογής τους, έγιναν υποχρεωτικά από το 2005, αρχικά για τις εισηγμένες αλλά και για λοιπές εταιρίες. Τα Δ.Λ.Π. εμπλουτίστηκαν με οδηγίες που αλλάξαν τον προσανατολισμό τους, που αρχικά ήταν αυστηρά λογιστικός, και πλέον είναι γνωστά ως *Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRS)*.

Για να εγκριθεί ένα διεθνές λογιστικό πρότυπο από την Επιτροπή θα πρέπει η εφαρμογή του να παρέχει μια πιστή και έντιμη εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων, να ανταποκρίνεται στο ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον και να πληρεί τα κριτήρια κατανοησιμότητας, συνέπειας, αξιοπιστίας και συγκρισιμότητας που απαιτούνται για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση που είναι αναγκαία για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα είναι:

ΔΛΠ 1: Παρουσίαση Οικονομικών Καταστάσεων

ΔΛΠ 2: Αποθέματα

ΔΛΠ 7: Καταστάσεις Ταμειακών Ροών

ΔΛΠ 8: Λογιστικές Πολιτικές, Αλλαγές στις Λογιστικές Εκτιμήσεις και Λάθη

ΔΛΠ 10: Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού

ΔΛΠ 11: Κατασκευαστικές Συμβάσεις

ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος

ΔΛΠ 14: Οικονομικές Πληροφορίες Κατά Τομέα

ΔΛΠ 16: Ενσώματα Πάγια

ΔΛΠ 17: Μισθώσεις

ΔΛΠ 18: Έσοδα

ΔΛΠ 19: Παροχές σε Εργαζόμενους

ΔΛΠ 26: Λογιστική και Πληροφόρηση Προγραμμάτων Παροχών Αποχώρησης από την Υπηρεσία

ΔΛΠ 20: Λογιστική των Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Υποστήριξης

ΔΛΠ 21: Οι Επιδράσεις των Μεταβολών στις Τιμές Συναλλάγματος

ΔΛΠ 23: Κόστος Δανεισμού

ΔΛΠ 24: Γνωστοποιήσεις Συνδεδεμένων Μερών

ΔΛΠ 27: Ενοποιημένες και Ατομικές Οικονομικές Καταστάσεις

ΔΛΠ 28: Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις

ΔΛΠ 29: Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες

ΔΛΠ 30: Γνωστοποιήσεις στις Οικονομικές Καταστάσεις Τραπεζών και Όμοιων Χρηματοοικονομικών Ιδρυμάτων

ΔΛΠ 31: Επενδύσεις σε Κοινοπραξίες

ΔΛΠ 32: Χρηματοοικονομικά Μέσα: Αναγνώριση και Αποτίμηση

ΔΛΠ 33: Κέρδη ανά Μετοχή

ΔΛΠ 34: Ενδιάμεσες Οικονομικές Καταστάσεις

ΔΛΠ 36: Μείωση της Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού

ΔΛΠ 37: Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδιάμεσες Απαιτήσεις

ΔΛΠ 38: Άυλα Στοιχεία του Ενεργητικού

ΔΛΠ 40: Επενδύσεις σε Ακίνητα

ΔΛΠ 41: Γεωργία

Εμείς θα ασχοληθούμε με το ΔΛΠ 12 δηλαδή με τον καθορισμό του λογιστικού χειρισμού του φόρου εισοδήματος. Τα αναμενόμενα οφέλη από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι κρίως τα ακόλουθα:

1. *Ορθότερη και διαφανέστερη απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης* μιας επιχείρησης, με σκοπό τη λήψη ορθολογικότερων αποφάσεων από πλευράς επενδυτών και κατά συνέπεια αποδοτικότερη κατανομή και διαχείριση των κεφαλαίων μιας οικονομίας.

2. *Διεθνής συγκρισιμότητα* των οικονομικών καταστάσεων που οδηγεί στη δημιουργία διεθνούς κύρους των εταιρειών που θα εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. Βέβαια, θα πρέπει να τονίσουμε ότι η λογιστική ομογενοποίηση δεν συνεπάγεται και τη φορολογική. Επιπρόσθετα, είναι άγνωστος ο αριθμός των ελληνικών επιχειρήσεων, οι οποίες δραστηροποιούνται διεθνώς ώστε να χρειάζονται το κύρος που θα απορρέει από την εφαρμογή των προτύπων.

3. Απόκτηση συγκεκριμένων θεμελιωδών αρχών, με βάση τις οποίες είναι δυνατή η κρίση και η αντίδραση στους επιμέρους νόμους, δηλαδή στην ήδη υπάρχουσα λογιστική, φορολογική, και εμπορική νομοθεσία, αλλά και κάθε μελλοντικό σχετικό νομοθέτημα.

Με δεδομένο ότι η κάθε χώρα διέπεται από τη δική της φορολογικά 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.. Σταδιακά, οι τοπικές κυβερνήσεις θα αποκτήσουν ένα πρόσθετο φραγμό και έλεγχο κατά την έκδοση των νόμων περί της οικονομίας, και επομένως, μειώνεται ο βαθμός αυθαιρεσίας των κυβερνήσεων στην έκδοση νόμων, σχετικών με την οικονομική δραστηριότητα.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση αναγνώρισε το σημαντικό ρόλο των Δ.Λ.Π. στην εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών κανόνων, πρακτικών και αρχών και πρότεινε, από 01/01/2005, τα Δ.Λ.Π. να εφαρμοστούν υποχρεωτικά από όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια αξιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Σύμφωνα με το νόμο 2992/2002 άρθρο 1, τα Δ.Λ.Π.εφαρμόζονται στη χώρα μας από 1/1/2005:

- Υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

- Προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν την μορφή Α.Ε. και επιλέγουν τους τακτικούς από το νόμο ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.).

Συγκεκριμένα, στο άρθρο 4 του Κανονισμού του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου 1606/2002/ΕΚ/ 19-7-2002(L 243/19-7-2002) «Για την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων» ορίζονται τα εξής:

α) «Για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2005 και εφεξής, οι εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους-μέλους καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που υιοθετούνται με βάση τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 6 § 2, εάν κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού τους, οι τίτλοι τους είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους-μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1(σημείο 13) της Οδηγίας 93/22/ΕΟΚ του Συμβουλίου». Με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 5 ορίζεται ότι, τα κράτη-μέλη δύνανται να επεκτείνουν τις υποχρεώσεις του προηγούμενου άρθρου 4 και για την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των εκεί(στο άρθρο 4) αναφερόμενων εταιρειών, καθώς και για την κατάρτιση των ενοποιημένων ή/και ετήσιων οικονομικών καταστάσεων εταιρειών που μετοχές τους δεν είναι εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά. Στο άρθρο 11 του Κανονισμού ορίζεται ότι «ο παρών Κανονισμός είναι δεσμευτικός ως προς όλα τα μέρη του και ισχύει άμεσα σε κάθε κράτος-μέλος».

Δηλαδή, σύμφωνα με τον προαναφερόμενο Κανονισμό (ΕΚ) 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, από 1/1/2005, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών, που οι μετοχές τους είναι εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους-μέλους, καταρτίζονται υποχρεωτικά με βάση τα υιοθετούμενα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Τα κράτη-μέλη δύνανται να επεκτείνουν την υποχρέωση αυτή και στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων εταιρειών, καθώς και στις ενοποιημένες και ετήσιες οικονομικές καταστάσεις μη εισηγμένων εταιρειών.

Όπως προκύπτει, στις χώρες της Ε.Ε., τα Δ.Λ.Π.εφαρμόζονται κατά κανόνα μόνο ως προς το σκέλος των υποχρεωτικών διατάξεων του Κανονισμού (ΕΚ) 1606/2002. Δηλαδή, εφαρμόζονται μόνο για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που μετοχές τους είναι εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά. *Οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με βάση τα εθνικά λογιστικά πρότυπα(που είναι*

εναρμονισμένα με τις λογιστικές οδηγίες της Ε.Ε.) και με βάση αυτές διανέμονται τα κέρδη.

3.2 Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 « Φόροι Εισοδήματος» (Δ.Λ.Π. 12)

Για την καλύτερη κατανόηση , οι ακόλουθοι όροι χρησιμοποιούνται στο Πρότυπο με τις έννοιες που καθορίζονται :

- *Λογιστικό εισόδημα(αποτέλεσμα):* είναι το καθαρό κέρδος(ή ζημίας) 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.
- *Εξοδο 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 απαιτήσεις* είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα 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 όπως προαναφέραμε, μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του. Οι προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι :
 - α) φορολογητέες προσωρινές διαφορές , και
 - β) εκπεστές προσωρινές διαφορές
- *Λογιστική βάση* είναι η αξία με την οποία εμφανίζονται στους οικείους λογαριασμούς του ισολογισμού τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις μιας επιχείρησης. (Θεόδωρος Γ. Γρηγοράκος, 2009)

- Φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς. 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 (Θεόδωρος Γ. Γρηγοράκος, 2009).

3.3 Η Λογιστική του Φόρου Εισοδήματος σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12

Ένα από τα κυριότερα θέματα που αφορούν τη φορολόγηση είναι ο τρόπος λογιστικής παρακολούθησης των τρεχουσών και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών που προκύπτουν από συναλλαγές που πραγματοποιεί μια επιχείρηση κατά την διάρκεια της τρέχουσας χρήσης, τα οποία αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της, όπως επίσης και από μελλοντική ανάκτηση(ή διακανονισμό) της λογιστικής αξίας στοιχείων του ενεργητικού(ή υποχρεώσεων), που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό της επιχείρησης.

Οι καταστάσεις αυτές είναι :

- Α. Ισολογισμός
- Β. Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως.
- Γ. Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων(είναι μια νέα οικονομική κατάσταση για την Ελλάδα και παρουσιάζει τις επιμέρους μεταβολές που επήλθαν στα ίδια κεφάλαια κατά την διάρκεια της χρήσης.)
- Δ. Κατάσταση Ταμειακών ροών.
- Ε. Προσάρτημα με σημειώσεις για τις οικονομικές καταστάσεις. (Grant Thornton, 2006)

Ειδικότερα:

A) ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Ισολογισμός είναι μια οικονομική κατάσταση που παρουσιάζει την οικονομική κατάσταση της εταιρείας στο τέλος μιας διαχειριστικής περιόδου. Ο όρος ισολογισμός προέρχεται από το

γεγονός ότι το ενεργητικό της επιχείρησης είναι ισοζυγισμένο με το παθητικό σύμφωνα με την εξίσωση

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ = ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ+ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ

Ενεργητικό είναι το σύνολο των οικονομικών αγαθών, υλικών και άυλων που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση, μπορούν να αποτιμηθούν και από τα οποία αναμένονται μελλοντικά οφέλη.

Παθητικό είναι το σύνολο των υποχρεώσεων της επιχείρησης προς τρίτους που θα εξοφληθούν ή με παροχή υπηρεσίας ή με εκποίηση στοιχείων του ενεργητικού.

Υποχρεώσεις είναι το σύνολο των υποχρεώσεων της επιχείρησης που αναγνωρίζονται και μετρώνται σύμφωνα με τις γενικές παραδεγμένες λογιστικές αρχές. Σε αυτές περιλαμβάνονται και κάποιες πιστώσεις που δεν είναι υποχρεώσεις αλλά χαρακτηρίζονται έτσι.

Καθαρή θέση είναι το σύνολο των υποχρεώσεων της εταιρείας προς τους φορείς της και είναι αόριστης λήξης.

Β) ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Η κατάσταση αυτή εκφράζει το αποτέλεσμα της χρήσης με βάση τις γενικά παραδεκτές λογιστικές αρχές, στα πλαίσια της λογιστικής του ιστορικού κόστους. Παρουσιάζει στοιχεία για σύγκριση και ανάλυση για την διοίκηση όπως τα οργανικά και ανόργανα έσοδα και έξοδα καθώς και την δυνατότητα επιστροφής κεφαλαίου σε μετόχους.

Γ) ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΤΩΝ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ

Είναι μια κατάσταση που περιλαμβάνει όλες τις μεταβολές των ιδίων κεφαλαίων εκτός από εκείνες που προκύπτουν από κεφαλαιακές πράξεις με τους ιδιοκτήτες και από διανομές στους ιδιοκτήτες(μερίσματα, εισφορές κεφαλαίου...). Δηλαδή παρουσιάζει το συνολικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) που δημιουργήθηκε από τις δραστηριότητες της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα κάποια έσοδα, έξοδα, κέρδη, ζημιές μπορούν να καταχωρηθούν απευθείας στην καθαρή θέση χωρίς να περάσουν από τον λογαριασμό Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης ή Διάθεσης Αποτελεσμάτων(οι μεταβολές λόγω της πρώτης εφαρμογής των Δ.Λ.Π. δημιουργούν συναλλαγματικές διαφορές από επενδύσεις στο

εξωτερικό, αναβαλλόμενη φορολογία, αποτίμηση στοιχείων του ενεργητικού, απομείωση αξίας ενεργητικού.....).

Σύμφωνα με την ισχύουσα Ελληνική Νομοθεσία οι μεταβολές που πηγάζουν κατευθείαν σε λογαριασμούς καθαρής θέσης είναι:

- οι μεταβολές στο μετοχικό κεφάλαιο και στην διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο
- διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας συμμετοχών και χρεογράφων
- διαφορές από αναπροσαρμογή αξίας περιουσιακών στοιχείων
- επιχορηγήσεις επενδύσεων πάγιου ενεργητικού

Δ) ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΡΟΩΝ

Η Κατάσταση Ταμειακών Ροών περιλαμβάνει τις μεταβολές στα ταμειακά διαθέσιμα. Οι μεταβολές αυτές διακρίνονται σε :

- ροές από επιχειρηματικές δραστηριότητες
- ροές από επενδυτικές δραστηριότητες
- ροές από χρηματοοικονομικές δραστηριότητες

Με βάση αυτή την κατάσταση μπορούμε να εκτιμήσουμε την δυνατότητα μιας επιχείρησης να δημιουργεί χρηματικά διαθέσιμα και να τα χρησιμοποιεί για την κάλυψη των αναγκών της.

Ε) ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ

Το προσάρτημα είναι απαραίτητο συμπλήρωμα των οικονομικών καταστάσεων όπου παρέχονται πρόσθετες ή επεξηγηματικές πληροφορίες που θα διευκολύνουν τους αναλυτές να κατανοήσουν καλύτερα τις οικονομικές καταστάσεις και να προσδιορίσουν με ακρίβεια την αληθινή θέση της εταιρείας.

Σύμφωνα με τις οδηγίες του προτύπου, ο λογιστικός χειρισμός της φορολογικής επίδρασης ορισμένων συναλλαγών σε μια επιχείρηση, δεν θα πρέπει να συμβαδίζει με τις φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις, αλλά με την ακολουθούμενη λογιστική αρχή που εφαρμόζεται στο χειρισμό των συναλλαγών αυτών. Το σκεπτικό του χειρισμού αυτού στηρίζεται στο γεγονός

ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν αποτελούν απεικόνιση της φορολογικής συμμόρφωσης της, αλλά της οικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης σε μία συγκεκριμένη ημερομηνία κατά την οποία καταρτίζεται ο ισολογισμός.

Το ΔΛΠ 12 αναφέρεται στην τρέχουσα φορολογία αλλά εισάγει και την έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας. Παρακάτω θα αναλύσουμε τις έννοιες της φορολογίας σύμφωνα με το συγκεκριμένο πρότυπο, τους κανόνες υπολογισμού και αναγνώρισης τους και τον τρόπο παρουσίασης τους με τις σχετικές πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνονται στις Γνωστοποιήσεις. Το ΔΛΠ 12 συγκρίνει τη λογιστική αξία των στοιχείων του Ενεργητικού και των υποχρεώσεων με την αντίστοιχη φορολογική βάση προκειμένου να αναγνωρίσει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογία.

Σκοπός αυτού 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 οι 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 εννοείται 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, αυτό το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση(αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση), με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις. (Δημήτρης Ντζανάτος, 2008)

Το Πρότυπο απαιτεί από την 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 απευθείας στα ίδια κεφάλαια, οποιεσδήποτε σχετικές φορολογικές επιπτώσεις

αναγνωρίζονται επίσης κατευθείαν 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 του αποκτώμενου πέραν του κόστους της συνένωσης.

Το Πρότυπο ασχολείται επίσης 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.⁵

3.4 Η Αναβαλλόμενη φορολογία σύμφωνα με το IAS 12

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)

φορολογητέο αποτέλεσμα * φορολογικό συντελεστή = φόρος εισοδήματος

(κέρδος)

(ισχύων)

(υποχρέωση προς απόδοση)

ενώ **Λογιστικό αποτέλεσμα** * φορολογικό συντελεστή = φόρος εισοδήματος

(κέρδος)

(ισχύων)

(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:

⁵ www.logistis.gr

φόρος εισοδήματος(έξοδο) ≠ φόρος εισοδήματος πληρωτέος(υποχρέωση)

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 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, γι'αυτό 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 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)

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ (1) : φορολογητέων προσωρινών διαφορών:

- Φορολογικές αποσβέσεις αυξημένες σε σχέση με τις λογιστικές

οπότε: Φορολογ. κέρδος < Λογιστικό κέρδος

Φόρος έξοδο > Φόρος υποχρέωση

⇒ **Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση**

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

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

Αντιμετώπιση :

Χρήση 2006:

Λογιστικές αποσβέσεις: $90.000 / 3 \text{ \acute{e}\tau\eta} = 30.000$

Φορολογ. αποσβέσεις: $90.000 * 50\% = 45.000$

$45.000 - 30.000 = 15.000$ 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)

Φορολογ. κέρδη 85.000

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

Φορολογ. κέρδη $85.000 * 29\% = 24.650$ φόρος υποχρέωση

29.000 φόρος έξοδο

- 24.650 φόρος υποχρέωση

αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση = 4.350

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 ($30.000 * 29\% = 8.700$, $8.700 - 4.350$ 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 αποσβέσεις αυτές είναι λογιστικές, φορολογικά δεν αναγνωρίζονται και προστίθενται στο φορολογητέο αποτέλεσμα για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος.

Οπότε $20.000(\text{αποσβέσεις}) * 29\% = 5.800$ φόρος υποχρέωση, πληρωτέος

$40.000(\text{αναπροσ. αξία}) - 30.000 (\text{αναπόσβ. αξία παγίου πριν την αναπροσαρμογή}) = 10.000 * 29\% = 2.900$ (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 $100.000 * 29\% = 29.000$ φόρος έξοδο

Φορολογ. κέρδη $120.000 * 29\% = 34.800$ 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	
	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 πληρωτέος, υποχρέωση)		34.800

Σχηματική απεικόνιση:

Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση

(2008) 2.900 4.350 (2006)

(2009) 5.800 4.350 (2007)

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ (2) : Εκπεστέων Προσωρινών διαφορών:

- Μειωμένες φορολογικές αποσβέσεις

Οι μειωμένες φορολογικές αποσβέσεις δημιουργούν

Λογιστικά κέρδη < Φορολογητέα κέρδη

συνεπώς Φόρος έξοδο < Φόρος υποχρέωση

οπότε **Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση**

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%.

ΛΥΣΗ:

Αποσβέσεις με βάση τη φορολογική νομοθεσία:

60.000 / 3 έτη = 20.000

αποσβέσεις με βάση τα Δ.Λ.Π.:

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

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

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

οπότε για τη χρήση 2006:

Λογιστικά κέρδη	100.000
+ _____	10.000 (αποσβέσεις επιπλέον φορολογικές)
Φορολογ. κέρδη	110.000

$$\text{Λογιστικά κέρδη } 100.000 * 29\% = 29.000 \text{ φόρος \acute{e}\xi\omicron\delta\omicron}$$

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

$$31.900 \text{ φόρος υποχρέωση, πληρωτέος στο Ελληνικό Δημόσιο}$$
$$- \underline{29.000} \text{ φόρος \acute{e}\xi\omicron\delta\omicron}$$

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	
	(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,

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

3.5 Λογιστική και Φορολογική βάση

Λογιστική βάση ενός στοιχείου είναι η λογιστική αξία με την οποία εμφανίζονται στους λογαριασμούς του ισολογισμού. Ομοίως λογιστική αξία μιας υποχρέωσης είναι το ποσό με το οποίο η υποχρέωση εμφανίζεται στην καθιερωμένη φορολογία στην Ελλάδα, λογιστική βάση είναι η αξία με την οποία το περιουσιακό στοιχείο ή η υποχρέωση εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης, ενώ φορολογική βάση είναι το αντίστοιχο της λογιστικής αξίας ποσό που αναγνωρίζει ο φορολογικός νόμος.

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 δεν είναι διακριτέα, 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.

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

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.

Οι προσωρινές διαφορές διακρίνονται σε :

- Φορολογητέες προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημιάς) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται. Στο μέλλον θα οδηγήσουν σε πληρωμή υψηλότερων φόρων και στο παρόν σε αναγνώριση «Αναβαλλόμενης Φορολογικής Υποχρέωσης», καθώς θα ισχύει:

Λογιστική αξία στοιχείου του Ενεργητικού > Φορολογική βάση

Λογιστικά κέρδη > Φορολογικά κέρδη

Η εγγραφή θα έχει ως εξής:

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

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

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.

3.6 Η Επιμέτρηση των Αναβαλλόμενων Φόρων σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12

Για την επιμέτρηση των αναβαλλόμενων φόρων έχουμε κάποιες βασικές αρχές αυτές είναι:

- 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 επιμετρώνται 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 μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.

- Τα τρέχοντα και τα αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επιμετρώνται 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 μπορεί να ακολουθεί την ανακοίνωση σε περίοδο μερικών μηνών. Σε αυτές τις περιπτώσεις, τα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις επιμετρώνται 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 επιμετρώνται 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.

3.7 Η παρουσίαση της φορολογίας στις Οικονομικές Καταστάσεις.

Σχετικά με την παρουσίαση της αναβαλλόμενης φορολογίας από την πλευρά του προτύπου, καθορίζονται τα ακόλουθα:

- Τόσο οι φορολογικές απαιτήσεις όσο και οι φορολογικές υποχρεώσεις πρέπει να καταχωρούνται στον Ισολογισμό, ξεχωριστά από τις λοιπές απαιτήσεις και υποχρεώσεις.
- Οι αναβαλλόμενες φορολογικές και οι φορολογικές υποχρεώσεις πρέπει να καταχωρούνται στον Ισολογισμό ξεχωριστά από τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις.
- Μεταξύ τρεχουσών φορολογικών απαιτήσεων και τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων καθώς και μεταξύ αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ο συμψηφισμός γίνεται μόνο εφόσον συντρέχουν συγκεκριμένες προϋποθέσεις που ορίζονται στο Πρότυπο.
- Όταν στον Ισολογισμό γίνεται μεταξύ των βραχυπρόθεσμων και μη, απαιτήσεων και υποχρεώσεων (όπως προβλέπεται στο Ε.Γ.Λ.Σ.), τότε οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις εντάσσονται στις μη βραχυπρόθεσμες (δηλαδή στις μακροπρόθεσμες).

Ειδικότερα:

A) 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.

B) 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. (Καραγιάννης Δημήτρης, Καραγιάννη Αικατερίνη και Καραγιάννης Ιωάννης, 2007).

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 διακανονήσει 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.

Γ) Στοιχεία που πιστώνονται ή χρεώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια:

- Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος θα χρεώνεται ή θα πιστώνεται κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια, αν ο φόρος αφορά σε στοιχεία που έχουν πιστωθεί ή χρεωθεί απευθείας στα ίδια κεφάλαια στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο.
- Τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς απαιτούν ή επιτρέπουν ορισμένα στοιχεία να πιστώνονται ή να χρεώνονται κατευθείαν στα ίδια κεφάλαια.

Παραδείγματα τέτοιων στοιχείων είναι:

α) μία μεταβολή στη λογιστική αξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ενσωμάτων παγίων.

β) προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον που προκύπτει είτε από μεταβολή λογιστικής πολιτικής που εφαρμόζεται αναδρομικά είτε από διόρθωση λάθους .

γ) συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό και

δ) ποσά που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου.

- Σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το ποσό του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που έχουν πιστωθεί ή χρεωθεί στην καθαρή θέση.

Αυτό μπορεί να συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν:

α) Υπάρχουν κλιμακωτοί συντελεστές φόρου εισοδήματος και είναι αδύνατο να προσδιοριστεί ο συντελεστής στον οποίο ένα συγκεκριμένο στοιχείο του φορολογητέου κέρδους(φορολογικής ζημίας) έχει φορολογηθεί.

β) Μία μεταβολή στο συντελεστή φόρου ή άλλων φορολογικών κανόνων επηρεάζει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση που αφορά(στο σύνολο ή μερικώς) σε ένα στοιχείο που είχε προηγουμένως χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια ή

γ) Η οικονομική οντότητα αποφασίζει να αναγνωρίσει ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο ή εφεξής να μην το αναγνωρίσει στο σύνολο του και το αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο αφορά(στο σύνολο ή μερικώς) σε στοιχείο που είχε προηγουμένως χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος που σχετίζεται με στοιχεία που πιστώνονται ή χρεώνονται στα ίδια κεφάλαια βασίζεται σε μία εύλογη αναλογική κατανομή του τρέχοντος και του αναβαλλόμενου φόρου της οικονομική οντότητας, κατά τη φορολογική δικαιοδοσία που τη διέπει ή με άλλη μέθοδο που επιτυγχάνει μία περισσότερο ορθή κατανομή υπό τις συγκεκριμένες συνθήκες. Αν η οικονομική οντότητα διενεργεί τέτοια μεταφορά, το μεταφερόμενο ποσό είναι καθαρό από κάθε σχετικό αναβαλλόμενο φόρο.

Το ίδιο εφαρμόζεται για μεταφορές που γίνονται κατά την πώληση ενός στοιχείου των ενσωμάτων παγίων.

- Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο αναπροσαρμόζεται για φορολογικούς σκοπούς και αυτή η αναπροσαρμογή σχετίζεται με λογιστική αναπροσαρμογή προηγούμενης περιόδου ή αναπροσαρμογή που αναμένεται να διενεργηθεί σε μελλοντική περίοδο, οι φορολογικές επιδράσεις τόσο της αναπροσαρμογής του περιουσιακού στοιχείου όσο και της προσαρμογής της φορολογικής βάσης πιστώνονται ή χρεώνονται στα ίδια κεφάλαια στις περιόδους στις οποίες προκύπτουν. Όμως αν η αναπροσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς δεν σχετίζεται με λογιστική αναπροσαρμογή προγενέστερης περιόδου ή αναπροσαρμογή που αναμένεται να διενεργηθεί σε μελλοντική περίοδο, οι φορολογικές επιδράσεις της προσαρμογής της φορολογικής βάσης αναγνωρίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.
- Όταν μια οικονομική οντότητα καταβάλει μερίσματα στους μετόχους της, μπορεί να απαιτείται να καταβάλει μία αναλογία των μερισμάτων στις φορολογικές αρχές για λογαριασμό των μετόχων. Σε πολλές δικαιοδοσίες αυτό το ποσό αναφέρεται ως ένας παρακρατούμενος φόρος. Αυτό το ποσό που καταβλήθηκε ή είναι πληρωτέο στις φορολογικές αρχές χρεώνεται στα ίδια κεφάλαια ως μέρος των μερισμάτων

3.8 Γνωστοποιήσεις και Αποκαλύψεις

Κάποιες φορές αυτό το Πρότυπο χρησιμοποιεί τον όρο «γνωστοποίηση» με τη γενική έννοια, που εμπερικλείει στοιχεία τα οποία παρουσιάζονται στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών, όπως επίσης και στις σημειώσεις. Άλλα Πρότυπα και Διερμηνείες επίσης απαιτούν γνωστοποιήσεις. Εκτός αν προσδιορίζεται διαφορετικά σε άλλο σημείο του παρόντος Προτύπου ή σε άλλο Πρότυπο ή Διερμηνεία, οι γνωστοποιήσεις αυτές θα εμφανίζονται είτε στην όψη του ισολογισμού, της κατάστασης λογαριασμού αποτελεσμάτων, της κατάστασης μεταβολών των ίδιων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών(αναλόγως), είτε στις σημειώσεις. Εδώ παρουσιάζουμε τις γνωστοποιήσεις που είναι σχετικές με τους φόρους έξοδα ή έσοδα και τις γνωστοποιήσεις που είναι σχετικές με τη σχέση λογιστικού φορολογητέου αποτελέσματος.

3.8.1 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 τρέχον φόρος έξοδο(ή έσοδο).

- 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.

3.8.2 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:

α) 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

β) 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:

α) οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις που αναγνωρίστηκαν στον Ισολογισμό για κάθε παρουσιαζόμενη χρήση,

β) 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:

α) το κέρδος ή τη ζημία από τη διακοπή και

β) το κέρδος ή τη ζημία από τις συνήθειες 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.

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 4

ΟΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΘΕΣΜΙΚΟΥ ΠΛΑΙΣΙΟΥ ΚΑΙ ΤΗΣ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ.

4.1 Η Λογιστική του Φόρου (Δ.Λ.Π. 12) και το Λογιστικό - Φορολογικό Πλαίσιο πριν την εφαρμογή των νέων Ε.Λ.Π..

Αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος των επιχειρήσεων, η πιο σημαντική διαφορά που μεταξύ της ελληνικής νομοθεσίας και του Δ.Λ.Π.12, είναι ότι σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, ο φόρος εισοδήματος αποτελεί βάρος εταιρικό και λογίζεται διαμέσου του πίνακα διανομής κερδών, δηλαδή εμφανίζεται στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Αντίθετα στο Δ.Λ.Π. 12 ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο της χρήσης και πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά, δηλαδή καταχωρείται στα Απολέσματα Χρήσης της επιχείρησης.

Βάση του φορολογικού δικαίου, πρόκειμένου να υπολογισθεί το σχετικό ποσό φορολογικής επιβάρυνσης, λαμβάνεται ως βάση το λογιστικό αποτέλεσμα χρήσης, πλέον ή μείον τις σχετικές λογιστικές διαφορές που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά(δηλαδή ποσά εσόδων/εξόδων που με βάση τους φορολογικούς κανόνες θα πρέπει να αντιμετωπιστούν διαφορετικά από ότι με βάση τους λογιστικούς κανόνες).

Επίσης από τις διατάξεις του Ν. 2190/1920 και του Ε.Γ.Λ.Σ. δεν προβλέπεται η λογιστική παρακολούθηση των απαιτήσεων ή υποχρεώσεων από φόρους μελλοντικών χρήσεων, στις περιπτώσεις που υπάρχει ετεροχρονισμός ως προς την αναγνώριση, από τη Φορολογική Αρχή, ορισμένων λογιστικοποιηθέντων εσόδων ή εξόδων. Δεδομένου, λοιπόν, ότι δεν υπάρχει η έννοια του αναβαλλόμενου φόρου, δεν τίθεται θέμα αποιασδήποτε διάκρισης των λογιστικών διαφορών ανάλογα με η μελλοντική τους εξέλιξη.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται επί του λογιστικού αποτελέσματος και αφού ληφθούν υπόψη οι μόνιμες διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης υπολογισμού, ο φόρος που αντιστοιχεί στις προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογικών εξόδων/εσόδων, λογίζεται στα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά και υπολογίζεται σαν διαφορά στοιχείων του Ισολογισμού μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης αυτών.

Για την αναγνώριση αναβαλλόμενου εισπρακτέου/συμψηφισμένου φόρου, πρέπει να υπάρχει βεβαιότητα ότι η εταιρία θα είναι κερδοφόρος όταν μελλοντικά κλείσει η χρονική διαφορά αυτή, έτσι ώστε να συμψηφίσει την απαίτηση με τη φορολογική υποχρέωση.

Σε περίπτωση ενδεχόμενης φορολογικής υποχρέωσης, η οποία ενδέχεται να συμβεί μόνο έπειτα από απόφαση της διοίκησης της επιχείρησης(π.χ. διανομή ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών για τα οποία πρέπει να πληρωθεί φόρος) τότε δεν υπάρχει υποχρέωση λογισμού του αναβαλλόμενου φόρου, αλλά μόνο γνωστοποίηση του στις οικονομικές καταστάσεις, Απαγορεύεται επίσης η προεξόφληση αναβαλλόμενων χρεωστικών φόρων. Χρησιμοποιείται ο φορολογικός συντελεστής ο οποίος πιθανολογείται ότι θα ισχύσει κατά την πραγματοποίηση της χρονικής διαφοράς. Τέλος, ένα σημαντικό στοιχείο που προβλέπει το Δ.Λ.Π. 12 αναφέρεται στο ότι οι χρονικές διαφορές, εάν αφορούν στοιχεία καθαρής θέσης, τότε και ο αναβαλλόμενος φόρος γι'αυτές τις διαφορές θα λογισθεί απευθείας στην καθαρή θέση και όχι στα αποτελέσματα.

4.2 Η Λογιστική του Φόρου σύμφωνα με τα (Ε.Λ.Π.) και η Φορολογική Νομοθεσία.

Πρόσφατα ψηφίστηκε το νομοσχέδιο για τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, όπως αυτά θα εφαρμόζονται για χρήσεις που ξεκινούν από την 01.01.2015 και εφεξής, και έγινε νόμος τους κράτους. *Με τον νέο νόμο εισάγονται σημαντικές αλλαγές στην τήρηση των βιβλίων και στοιχείων και αντικαθίσταται στο σύνολό του ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών(ΚΦΑΣ), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία που έχει εκδοθεί δυνάμει του ΚΦΑΣ ή του προϊσχύοντος Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείω (ΚΒΣ). Επιπλέον, καταργούνται διατάξεις του Ν.2190/1920 και του Ν.3190/1955 σχετικές, κυρίως, με την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, ενώ, μεταξύ άλλων, καταργούνται το υπάρχον Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1183/1980), τα κλαδικά λογιστικά σχέδια των Τραπεζών και των Ασφαλιστικών εταιρειών, διατάξεις του Ν.2065/1992 σχετικά με την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων αλλά και ο Ν.1809/1988 σχετικά με τις ταμειακές μηχανές χωρίς ωστόσο να αλλάζει το καθεστώς χρήσης των ταμειακών μηχανών.*

Οι νέες διατάξεις των Ε.Λ.Π. διέπονται από τη φιλοσοφία της «απλοποίησης» με βασικό στόχο την κατάργηση των τυπολατρικού χαρακτήρα ρυθμίσεων του ΚΦΑΣ που ανάγονται με

τη σειρά τους στον ΚΒΣ. Στο πλαίσιο αυτό, το γενικό πνεύμα των διατάξεων συνοψίζεται στο ότι επαφίεται στις οντότητες το να εφαρμόζουν, κατά την κρίση τους, κατάλληλες δικλίδες (χωρίς αυτές να εξειδικεύονται πλήρως) προκειμένου να μπορούν να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών τους και τη συσχέτιση αυτών με τις καταχωρήσεις στα λογιστικά αρχεία. Με άλλα λόγια, εναπόκειται στις νομικές οντότητες να αναζητήσουν και να υιοθετήσουν κατάλληλες πρακτικές έτσι ώστε το σύνολο της συναλλακτικής τους δραστηριότητας να μπορεί να αποδειχτεί εύκολα σε ενδεχόμενο έλεγχο και να συνάδει με τις επιταγές της νέας νομοθεσίας.

Από την άλλη όμως πλευρά, οι επιχειρήσεις θα πρέπει να παρακολουθούν εκτός από την λογιστική βάση και την φορολογική βάση χωριστά των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων. Εισάγεται νέο σχέδιο λογαριασμών αλλά ορίζεται ότι οι οντότητες μπορούν να επιλέξουν μεταξύ του υφιστάμενου σχεδίου λογαριασμών που προβλέπεται από το ΕΓΛΣ και του νέου.

- *Εισάγεται επίσης για πρώτη φορά η αναβαλλόμενη φορολογία στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα και δίνεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να την αναγνωρίζουν στα βιβλία τους.*
- *Στις σημαντικές αλλαγές των λογιστικών προτύπων, θα πρέπει να εναρμονιστεί η φορολογική νομοθεσία ώστε να καταστεί απολύτως σαφής η φορολογική μεταχείριση κάποιων κονδυλίων που θα προκύψουν.*

Η τήρηση της φορολογικής βάσης των στοιχείων του ισολογισμού, των αποτελεσμάτων και της καθαρής θέσης χωριστά από την λογιστική βάση συνιστά σημαντική αλλαγή, καθώς μέχρι πρότινος το λογιστικό αποτέλεσμα που προέκυπτε από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων χρησιμοποιούνταν ως σημείο αφετηρίας για τον υπολογισμό του φορολογητέου αποτελέσματος. Επιπρόσθετα, μόνο στην περίπτωση που η οντότητα τηρούσε τα βιβλία της βάσει των Δ.Π.Χ.Α., υπήρχε η υποχρέωση για σύνταξη πίνακα συμφωνίας λογιστικής – φορολογικής βάσης μεταξύ Δ.Π.Χ.Α. και φορολογικής βάσης.

Κάτω από το νέο καθεστώς, οι οντότητες έχουν την ευχέρεια να δημιουργήσουν ένα λογιστικό σύστημα βασισμένο στις ανάγκες τους υπό την προϋπόθεση ότι ακολουθούνται οι γενικές αρχές. Αν και δεν υπάρχει αναφορά σε υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης, η οντότητα που παραλαμβάνει και αποστέλλει αποθέματα, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι, θα πρέπει να τα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες προκειμένου να καθίστανται ευχερείς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

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 εκπίπτουν αντίστοιχα, ούτε στο παρόν αλλά ούτε και στο μέλλον(μόνιμες διαφορές σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.). Ενδεικτικά αναφέρουμε τα πρόστιμα. Συμπεριλαμβάνονται όμως επίσης και έσοδα που θα φορολογηθούν στο μέλλον ή έξοδα που θα εκπέσουν στο μέλλον, και αναμένεται να επηρεάσουν το μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα(προσωρινές διαφορές σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.). Ενδεικτικά αναφέρουμε τις αποσβέσεις ή προβλέψεις πέραν των φορολογικά αναγνωριζόμενων ποσών, σε περίπτωση που η επιχείρηση έχει επιλέξει τελικά υπερβεί τα ποσά αυτά. Σαν αποτέλεσμα των παραπάνω, ο μοναδικός αναγνωριζόμενος φόρος είναι αυτός που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος, όπως αυτό προέκυψε μετά την αλλοίωση και αναμόρφωση του λογιστικού αποτελέσματος που προηγήθηκε, με τον φορολογικό συντελεστή.

Κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, ελέγχεται η περίπτωση των προσωρινών διαφορών. Των διαφορών, δηλαδή, ανάμεσα στη λογιστική αξία και τη φορολογική βάση όλων των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, οι οποίες αναμένεται να ανακτηθούν ή να διακανονιστούν σε μελλοντικές χρήσεις. Για όλες αυτές αναγνωρίζεται υποχρεωτικά μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση, που εκφράζει τον φόρο που αναμένεται να πληρωθεί ή να εκπέσει αντίστοιχα, εξαιτίας των οικονομικών γεγονότων που συντελέστηκαν μέσα στη τρέχουσα χρήση, αλλά θα αναγνωρισθούν φορολογικά σε επόμενες.

Επιπρόσθετα, γίνεται μία αναμόρφωση κερδών, αλλά για φορολογικούς καθαρά λόγους, ώστε να προκύψει ο πληρωτέος φόρος, που ονομάζεται πλέον τρέχων φόρος. Το άθροισμα του τρέχοντος φόρου και των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή/και των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων, δίνει το σύνολο των «Φόρων Εξόδων». Οι Φόροι

Έξοδα είναι ίσοι με τους φόρους που προκύπτουν αν πολλαπλασιάσουμε το λογιστικό κέρδος με τον φορολογικό συντελεστή και συνυπολογίσουμε τις μόνιμες διαφορές, εάν υπάρχουν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΑΠΟΚΛΙΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ & ΦΟΡΟΙ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

5.1 Η Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από τις Εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Εταιρείες.

Στο άρθρο 4 του Κανονισμού του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου 1606/2002/ΕΚ/ 19-7-2002(L 243/19-7-2002) «Για την εφαρμογή των διεθνών λογιστικών προτύπων» ορίζονται τα εξής: «Για κάθε οικονομικό έτος που αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2005 και εφεξής, οι εταιρείες που διέπονται από το δίκαιο ενός κράτους-μέλους καταρτίζουν τους ενοποιημένους λογαριασμούς τους σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που υιοθετούνται με βάση τη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 6 § 2, εάν κατά την ημερομηνία κλεισίματος του Ισολογισμού τους, οι τίτλοι τους είναι δεκτοί προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους-μέλους κατά την έννοια του άρθρου 1(σημείο 13) της Οδηγίας 93/22/ΕΟΚ του Συμβουλίου».

Δηλαδή, σύμφωνα με τον Κανονισμό (ΕΚ) 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, από 1/1/2005, οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών, που οι μετοχές τους είναι εισηγμένες προς διαπραγμάτευση σε οργανωμένη αγορά οποιουδήποτε κράτους-μέλους, καταρτίζονται υποχρεωτικά με βάση τα υιοθετούμενα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Τα κράτη-μέλη δύνανται να επεκτείνουν την υποχρέωση αυτή και στις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων εταιρειών, καθώς και στις ενοποιημένες και ετήσιες οικονομικές καταστάσεις μη εισηγμένων εταιρειών.

Με το άρθρο 13 του Ν. 3229/10.2.2004 (ΦΕΚ 38Α) προστέθηκε στον κωδ. Ν. 2190/1920 το νέο Κεφάλαιο 15 «Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Αναφοράς (Δ.Λ.Π.Α.)» με τα νέα άρθρα 134 έως 143, με τις διατάξεις των οποίων ρυθμίζεται η υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από 1/1/2005. Οι διατάξεις αυτές τροποποιήθηκαν μεταγενέστερα με τα άρθρα 11 του Ν. 3301/23.12.2004 (ΦΕΚ 263Α) και 3 § 2 του Ν. 3487/2006. Επιπροσθέτως, με τα άρθρα 12 και 13 του Ν. 3301/2004 τροποποιήθηκαν, αντίστοιχα, τα άρθρα 7 §§ 6-7, 17 § 2, 28 § 2 και 29 § 1 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και το άρθρο 105 (προσθήκη §§ 15 και 16) του Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994), προκειμένου να ρυθμισθεί ο φορολογικός χειρισμός των αποτελεσμάτων που προκύπτουν στις καταρτιζόμενες με βάση τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. οικονομικές καταστάσεις.

Με τις προαναφερόμενες διατάξεις τα θέματα της εφαρμογής των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. από 1/1/2005 ρυθμίζονται ως ακολούθως:

α) *Οι ανώνυμες εταιρείες, που μετοχές τους είναι εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά και οι μη εισηγμένες θυγατρικές τους, καθώς και τα πιστωτικά και χρηματοδοτικά ιδρύματα του άρθρου 2 §§ 1 και 6 του Ν. 2076/1992 που έχουν τη μορφή ανώνυμης εταιρείας, υποχρεούνται από 1/1/2005 να συντάσσουν ατομικές και ενοποιημένες ετήσιες και περιοδικές οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. που υιοθετούνται από την Ε.Ε. με Κανονισμούς της. Η Τράπεζα της Ελλάδος εξαιρείται.*

β) *Οι λοιπές ανώνυμες εταιρείες καθώς και οι Ε.Π.Ε. δύνανται (προαιρετικά), ακολουθώντας τις διατάξεις του άρθρου 134 § 2 κωδ. Ν. 2190/1920, να συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α..*

γ) *Οι κανόνες αποτίμησης των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων του κωδ. Ν. 2190/1920 (άρθρα 42α έως 43α, 105 και 107) και του Ε.Γ.Λ.Σ., καθώς και κάθε άλλη αντίθετη διάταξη, δεν έχουν εφαρμογή στην περίπτωση των εταιρειών που συντάσσουν υποχρεωτικά ή προαιρετικά οικονομικές καταστάσεις με βάση τα υιοθετημένα από την Ε.Ε. Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α.*

δ) Με το άρθρο 12 § 1 του Ν. 3301/2004 τροποποιήθηκε το άρθρο 7 του Κ.Β.Σ.(Π.Δ. 186/1992) και ορίστηκε ότι «ο επιτηδευματίας που συντάσσει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. τηρεί τα λογιστικά του βιβλία ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες τις ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας». Και στη συνέχεια ορίστηκε ότι, όταν τα λογιστικά βιβλία τηρούνται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. τότε ο προσδιορισμός των φορολογητέων αποτελεσμάτων θα γίνεται από τηρούμενο με τη διπλογραφική λογιστική μέθοδο και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας «παράλληλο βοηθητικό λογιστικό σύστημα» ή «παράλληλο συμπληρωματικό λογιστικό σύστημα» κ.λπ. και καταρτίζοντας «Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής βάσης(Π.Σ.Λ.Φ.Β.)» και «Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών κ.λπ.».

ε) Σύμφωνα με την § 16 του άρθρου 105 Ν. 2238/1994(που προστέθηκε με το άρθρο 13 § 2 Ν. 3301/2004) ισχύουν τα εξής:

- «Τα κέρδη(ή ζημίες) της εταιρείας που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π.δεν λαμβάνονται υπόψη για σκοπούς φορολογίας».

- «Στην περίπτωση των εταιρειών που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. που υιοθετούνται από την Ε.Ε., τα κέρδη (ή ζημίες) της εταιρείας προκύπτουν αποκλειστικά από τον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης της § 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ.».

Όπως προκύπτει, στις χώρες της Ε.Ε. τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. εφαρμόζονται κατά κανόνα μόνο ως προς το σκέλος των υποχρεωτικών διατάξεων του Κανονισμού (ΕΚ) 1606/2002. Δηλαδή, εφαρμόζονται μόνο για την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που μετοχές τους είναι εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά. Οι ατομικές οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται με βάση τα εθνικά λογιστικά πρότυπα(που είναι εναρμονισμένα με τις λογιστικές οδηγίες της Ε.Ε.) και με βάση αυτές διανέμονται τα κέρδη.

5.2 Δείγμα – Παραδοχές – Μεθοδολογία

Η εμπειρική έρευνα, που διεξάγεται στο πλαίσιο εκπόνησης της συγκεκριμένης πτυχιακής εργασίας, έχει ως σκοπό να εξετάσει την Απόκλιση Λογιστικών – Φορολογητέων Κερδών και την εμφάνιση της αναβαλλόμενης φορολογίας στις οικονομικές καταστάσεις, σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12, σε δείγμα εταιριών του Χρηματιστηρίου Αθηνών(ΑΣΕ).

Ειδικότερα αποτυπώνει για κάθε εταιρεία ξεχωριστά, τα μεγέθη της αναβαλλόμενης φορολογίας στις Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις καθώς και τις εταιρείες που πραγματοποίησαν τον εξωτερικό έλεγχο(Ελεγκτικές). Για την υλοποίηση της έρευνας, συγκεντρώθηκαν οι ετήσιες Οικονομικές Εκθέσεις που υποχρεωτικά δημοσιοποιούν οι εισηγμένες εταιρείες στην εταιρική ιστοσελίδα και στην ιστοσελίδα του Χρηματιστηρίου Αθηνών βάσει της σχετικής νομοθεσίας⁶ και του κανονισμού του(Χ.Α.). Η συλλογή των ετήσιων Οικονομικών Εκθέσεων, για διασφάλιση της αξιοπιστίας, έγινε μέσα από την ηλεκτρονική σελίδα του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών (www.ase.gr).

Η έρευνα περιλαμβάνει εννέα εισηγμένες στο Χ.Α.Α. εταιρείες του δείκτη FTSE/20 του Χ.Α.Α. που ανήκουν σε διαφορετικούς κλάδους για τη χρήση 2013. Ο δείκτης επιλέχθηκε με κριτήριο ότι είναι ο δείκτης με την μεγαλύτερη κεφαλαιοποίηση και ότι συμπεριλαμβάνει τις μεγαλύτερες και αντιπροσωπευτικότερες ελληνικές εταιρείες. Οι εταιρείες που εξετάστηκαν παρουσιάζονται στο παρακάτω πίνακα ανά κλάδο δραστηριότητας.

⁶ Ν.3556/2007

ΠΙΝΑΚΑΣ 5.1: Εταιρείες δείγματος (Δείκτης FTSE/20-ASE)

ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΩΔΙΚΟΣ ΥΠΕΡ ΚΛΑΔΟΥ (ICB)	Δείκτης ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟΥ	ΕΝΟΠ.ΟΙΚ ΟΝΟΜ. ΚΑΤ. ΧΡΗΣΗΣ
ΤΙΤΚ	ΤΙΤΑΝ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΤΣΙΜΕΝΤΩΝ	2300	FTSE/ASE 20	2013
ΔΕΗ	ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΗΛΕΚΤΡΙΣΜΟΥ Α.Ε.	7500	FTSE/ASE 20	2013
ΕΛΠΕ	ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΕΤΡΕΛΑΙΑ Α.Ε.	500	FTSE/ASE 20	2013
ΕΕΕΚ	COCA-COLA Ε.Ε.Ε. Α.Ε.	3500	FTSE/ASE 20	2013
ΜΥΤΙΑ	ΜΥΤΙΛΗΝΑΙΟΣ Α.Ε. ΟΜΙΛΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	1700	FTSE/ASE 20	2013
ΟΠΑΠ	ΟΜΙΛΟΣ ΠΡΟΓΝΩΣΤΙΚΩΝ ΑΓΩΝΩΝ ΠΟΔΟΣΦΑΙΡΟΥ	5700	FTSE/ASE 20	2013
ΟΤΕ	ΟΤΕ Α.Ε.	6500	FTSE/ASE 20	2013
ΔΟΛ	ΔΗΜΟΣΙΟΓΡΑΦΙΚΟΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΛΑΜΠΡΑΚΗ	5500	ΕΠΙΤΗΡΗΣΗ	2013
ΜΠΕΛΑ	JUMBO ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ	3700	FTSE/ASE 20	2013

Για την δημιουργία της ενοποιημένης βάσης δεδομένων δημιουργήθηκε φύλλο εργασίας (excel), στο οποίο κάθετα οριζόντια παρουσιάζονται τα μεγέθη που επιλέχθηκε να εξεταστούν από κάθε εταιρεία(όμιλο) και κάθετα η κάθε εταιρεία για τη χρήση 2013. Στο φύλλο αυτό καταχωρήθηκαν δεδομένα από τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών καθώς και δεδομένα ποσοτικά και ποιοτικά τα οποία αντλήθηκαν(με ανάγνωση) από τους πίνακες και τα κείμενα των επεξηγηματικών σημειώσεων(notes) που περιλαμβάνονται στις Ετήσιες Οικονομικές Εκθέσεις των Ομίλων τα οποία δημοσιοποιούνται στην εταιρική τους ιστοσελίδα και στην ιστοσελίδα του Χρηματιστηρίου Αθηνών.

Επίσης στοιχεία αντλήθηκαν από τα αντίστοιχα πιστοποιητικά ελέγχου των Ορκωτών Ελεγκτών – Λογιστών. Στην συνέχεια έγινε επεξεργασία και ταξινόμηση των στοιχείων ώστε να μπορούν να γίνουν οι σχετικοί υπολογισμοί και οι έλεγχοι συμφωνίας ώστε να έχουμε μια αρκετά αντιπροσωπευτική εικόνα του μεγέθους και της συμμετοχής των Φόρων και των Αναβαλλόμενων Φόρων στον Ισολογισμό και τα Αποτελέσματα των Ομίλων, της

συμμόρφωσης, του τρόπου χωρισμού των φόρων με το Λογιστικό Πρότυπο και τέλος την αξιολόγηση της συνολικά παρεχόμενης πληροφόρησης.

5.3. Παρουσίαση των Φόρων στις οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων ομίλων.

Για κάθε μία από τις υπό εξέταση εταιρείες του δείκτη FTSE/ASE 20, έχουν αντληθεί και καταχωρηθεί τα δεδομένα σε φύλλα εργασίας. Τα δεδομένα αυτά παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών και στις εκθέσεις των ορκωτών ελεγκτών όπως προαναφέρθηκε.

5.3.1 Ανάλυση Τρέχουσας και Αναβαλλόμενης Φορολογίας στον Ισολογισμό.

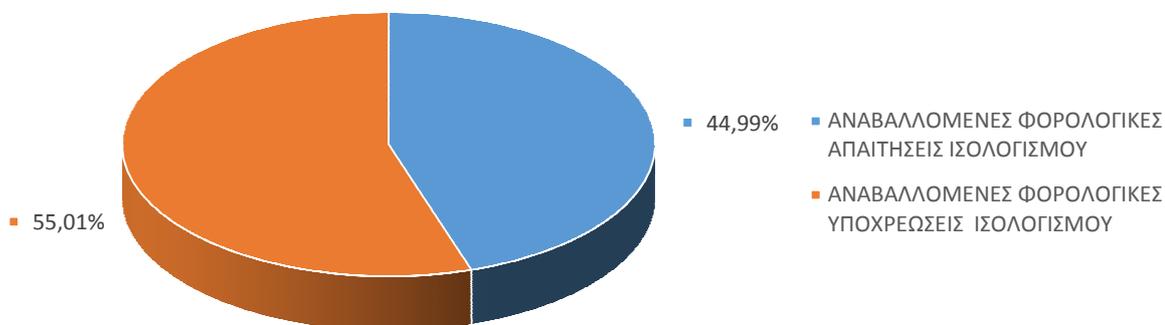
Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, η καθαρή αναβαλλόμενη φορολογία καθώς και οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις.

ΠΙΝΑΚΑΣ 5.2: Αναβαλλόμενες Φορολογικές Απαιτήσεις (ΑΦΑ) και Υποχρεώσεις (ΑΦΥ) ως (%) του Ενεργητικού ανά εταιρεία και κλάδο.

ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΩΔΙΚΟΣ ΥΠΕΡ ΚΛΑΔΟΥ (ICB)	Δείκτης ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟΥ	ΕΝΟΠ.ΟΙΚ. ΟΝΟΜ. ΚΑΤ. ΧΡΗΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ(1)	A	%	B	%	A-B)	%	ΤΡΕΧΟΥΣΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΙΣΟΛΟΠΙΣΜΟΥ
						ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΕ Σ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΙΣΟΛΟΠΙΣΜΟΥ (Α.Φ.Α./ΔΤΑ)	(Α.Φ.Α./ΔΤΑ) ως % Ενεργητικού	ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΕ Σ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΙΣΟΛΟΠΙΣΜΟΥ (Α.Φ.Υ./ΔΤΛ)	(Α.Φ.Υ./ΔΤΛ)	ΚΑΘΑΡΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ (ΑΦΑ- ΑΦΥ)	(ΑΦΑ-ΑΦΥ) ως % Ενεργητικού	
ΤΙΤΚ	ΤΙΤΑΝ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΤΣΙΜΕΝΤΩΝ	2300	FTSE/ASE 20	2013	2.701.056	1.597	0,06%	163.956	6%	-162.359	-6%	10.137
ΔΕΗ	ΔΗΜΟΣΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΗΛΕΚΤΡΙΣΜΟΥ Α.Ε.	7500	FTSE/ASE 20	2013	15.819.586	499.601	3,16%	1.019.056	6%	-519.455	-3%	46.977
ΕΛΠΕ	ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΠΕΤΡΕΛΑΙΑ Α.Ε.	500	FTSE/ASE 20	2013	7.177.402	63.664	0,89%	45.405	1%	18.259	0%	22.404
ΕΕΕΚ	COCA COLA Ε.Ε.Ε.Α.Ε.	3500	FTSE/ASE 20	2013	2.497.000	213.000	8,53%	0	0%	213.000	9%	0
ΜΥΤΙΛ	ΜΥΤΙΛΗΝΑΙΟΣ Α.Ε. ΟΜΙΛΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	1700	FTSE/ASE 20	2013	2.664.287	86.270	3,24%	169.308	6%	-83.038	-3%	16.154
ΟΠΑΠ	ΟΜΙΛΟΣ ΠΡΟΓΝΩΣΤΙΚΩΝ ΑΓΩΝΩΝ ΠΟΔΟΣΦΑΙΡΟΥ	5700	FTSE/ASE 20	2013	1.601.329,00	4.318,00	0,27%	3.803,00	0%	515,00	0%	121.268,00
ΟΤΕ	ΟΤΕ Α.Ε.	6500	FTSE/ASE 20	2013	7.860.400	393.900	5,01%	68.100	1%	325.800	4%	82.800
ΔΟΛ	ΔΗΜΟΣΙΟΓΡΑΦΙΚΟΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΣ ΛΑΜΠΡΑΚΗ	5500	ΕΠΙΤΗΡΗΣΗ	2013	137.002	2.769	2,02%	1.142	1%	1.628	1%	0
ΜΠΕΛΑ	JUMBO ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ	3700	FTSE/ASE 20	2013	8.940.007	0	0,00%	76.057	1%	-76.057	-1%	216.991
					49.398.069,66	1.265.119,47	2,6%	1.545.827,30	3%	-281.707,82		434.013,86
						2,56%	0,00%	3,13%				
								2.811.946,77				
						44,99%		55,01%				

Στο παρακάτω γράφημα παρουσιάζουμε την διάρθρωση της αναβαλλόμενης φορολογικής Απαίτησης (ΑΦΑ) και Υποχρέωσης (ΑΦΥ).

ΓΡΑΦΗΜΑ 5.1: Ποσοστιαία σχέση αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης - υποχρέωσης ως προς το σύνολο της αναβαλλόμενης φορολογίας



Από εδώ μπορούμε να παρατηρήσουμε ότι οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι περισσότερες από τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις με ποσοστό 55% και 45% αντίστοιχα.

5.3.2. Αποτελέσματα - Φόρος Εισοδήματος και καθαρή αποδοτικότητα.

Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει το κύκλο εργασιών, τα αποτελέσματα (κέρδος/ζημία) προ φόρων, την πραγματική επιβάρυνση από τον φόρο εισοδήματος (**Effective Tax Rate - ETR**) και τα αποτελέσματα μετά φόρων καθώς και τα κέρδη/ζημιές ανα μετοχή.

ΠΙΝΑΚΑΣ 5.3: Αποτελέσματα Χρήσης & Πραγματική Φορολογική Επιβάρυνση

ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	Δείκτης ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟΥ	ΕΝΟΠ.ΟΙΚ. ΟΝΟΜ. ΚΑΤ. ΧΡΗΣΗΣ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ (ΚΑΧ) (ΠΟΣΑ ΣΕ ΧΙΛΙΑΔΕΣ €)					
			ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ (Κ.Α.Χ.)	ΚΕΡΔΟΣ/ΖΗΜΙΕΣ (ΠΡΟ) ΦΟΡΩΝ (1)	ΚΕΡΔΟΣ/ΖΗΜΙΕΣ (+/-) -ΜΕΤΑ ΦΟΡΩΝ (2)	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΙΚΑ) (2-1)	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ως (% στα Λογιστικά Αποτελέσματα	ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ ΑΝΑ ΜΕΤΟΧΗ (τελικά)
ΤΙΤΚ	FTSE/ASE 20	2013	1.175.937	-9.640	-28.996	-19.356	201%	-0,44
ΔΕΗ	FTSE/ASE 20	2013	5.970.826	34.889	-155.288	-190.177	-545%	0,97
ΕΛΠΕ	FTSE/ASE 20	2013	9.674.324	-338.126	-272.465	65.661	-19%	0,88
ΕΕΕΚ	FTSE/ASE 20	2013	416.000	-360.000	-289.000	71.000,00	-20%	0,52
ΜΥΤΙΛ	FTSE/ASE 20	2013	1.402.954	80.378	67.320	-13.058	-16%	0,2
ΟΠΑΠ	FTSE/ASE 20	2013	3.711.059	187.756	141.115	-46.641	-25%	0,44
ΟΤΕ	FTSE/ASE 20	2013	4.054.100	314.800	293.900	-20.900	-7%	0,59
ΔΟΛ	ΕΠΙΤΗΡΗΣΗ	2013	90.337	-28.483	-29.215	-732	3%	-0,95
ΜΠΕΛΑ	FTSE/ASE 20	2013	5.021.849	957.036	739.625	-217.411	-23%	0,57
			31.517.386	838.610	466.996	-371.614		

Όπου,

Πραγματική

Επιβάρυνση Φόρου **ETR** (%)

Φόρος (που προκύπτει από την Κ.Α.Χ)

Αποτέλεσμα χρήσης προ φόρων

Οι εταιρείες Τιταν, Ελληνικά Πετρέλαια Α.Ε., Coca-Cola Ε.Ε.Ε. Α.Ε., Δημοσιογραφικός Οργανισμός Λαμπράκη στην χρήση 2013 πραγματοποίησαν ζημίες (με κόκκινο χρώμα) και για τον λόγο η επιβάρυνση φόρου ETR (%) αφορά πιστωτικό φόρο με πιθανό δικαίωμα επιστροφής (ΑΦΑ).

5.3.3 Ποσοστιαία σχέση φόρων ως προς το συνολικό φόρο εισοδήματος.

Στο επόμενο πίνακα αναλύουμε ανά εταιρεία το Συνολικό Φόρο Εισοδήματος σε για την χρήση 2013 στα συνθετικά του δηλαδή : Τρέχον , Αναβαλλόμενο και Έκτακτο Φόρο.

ΠΙΝΑΚΑΣ 5.4: Ανάλυση της Συνολικής Επιβάρυνσης από Φόρους Εισοδήματος

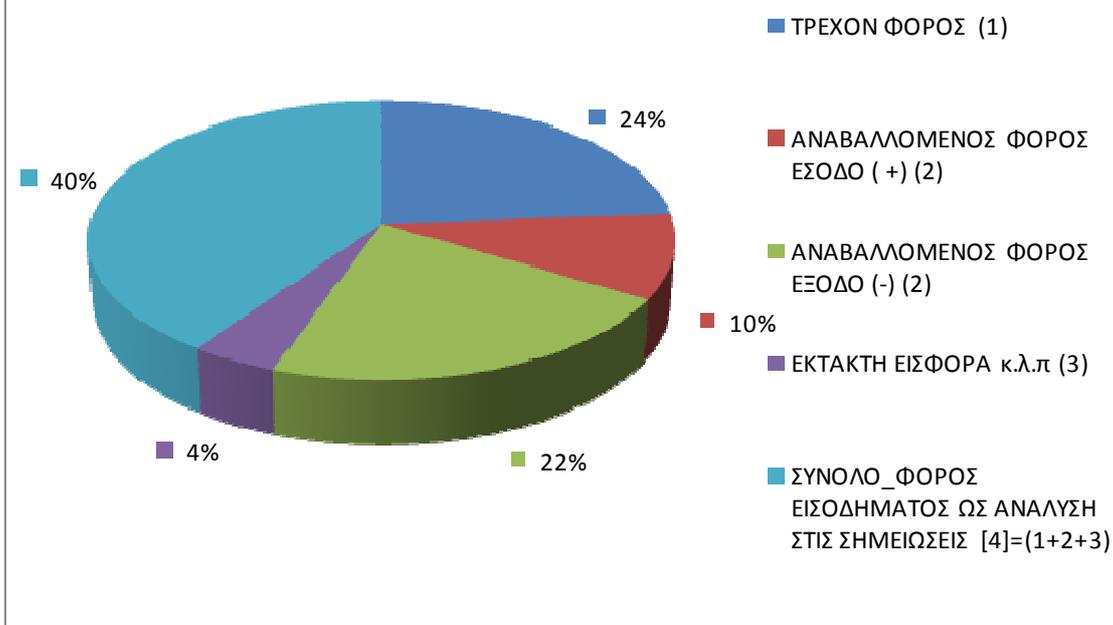
ως (%) ανά εταιρεία για την χρήση 2013.

			ΑΝΑΛΥΣΗ ΦΟΡΩΝ (ΠΟΣΑ ΣΕ ΧΙΛΙΑΔΕΣ €)								
ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	Δείκτης ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟΥ	ΕΝΟΠ.ΟΙΚ. ΟΝΟΜ. ΚΑΤ. ΧΡΗΣΗΣ	ΤΡΕΧΟΝ ΦΟΡΟΣ (ΦΟΡΟΣ ΧΡΗΣΗΣ) (1)	ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΣΟΔΟ (+) (2)	ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΣΟΔΟ (-) (2)	ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ-ΔΙΑΦ. ΕΛΕΓΧΩΝ-ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ-ΕΚΤΑΚΤΗ ΕΙΣΦΟΡΑ κ.λ.π (3)	ΣΥΝΟΛΟ_ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΩΣ ΑΝΑΛΥΣΗ ΣΤΙΣ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ [4]=(1+2+3)	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΩΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤ. ΧΡΗΣΗΣ (Κ.Α.Χ.)	% ΤΡΕΧΟΝ ΦΟΡΟΣ ΣΤΟΝ ΣΥΝΟΛΙΚΟ	(%) ΑΝΑΒΑΛ. ΦΟΡΟΣ (ΕΣΟΔΟ) ΣΤΟΝ ΣΥΝΟΛΙΚΟ	(%) ΑΝΑΒΑΛ. ΦΟΡΟΣ (ΕΣΟΔΟ) ΣΤΟΝ ΣΥΝΟΛΙΚΟ (4)
ΤΙΤΚ	FTSE/ASE 20	2013	-18.509	898	0,00	-1.745	-19.356	-19.356	96%	-5%	0%
ΔΕΗ	FTSE/ASE 20	2013	-13.418	0,00	-229.157	-17.602	-260.177	-260.177	5%	0%	88%
ΕΛΠΕ	FTSE/ASE 20	2013	-27.314	92.975	0,00	0,00	65.661	65.661	-42%	142%	0%
ΕΕΕΚ	FTSE/ASE 20	2013	60,4	71.000,00	0	0	71.060	7.100.000	0%	100%	0%
ΜΥΤΙΛ	FTSE/ASE 20	2013	-6.645	0,00	-723	-5.690	-13.058	-13.058	51%	0%	6%
ΟΠΑΠ	FTSE/ASE 20	2013	-49.718	3.007	0,00	0	-46.711	-46.641	106%	-6%	0%
ΟΤΕ	FTSE/ASE 20	2013	-100.900	0	-129.700	-49.700	-280.300	-20.900	36%	0%	46%
ΔΟΛ	ΕΠΙΤΗΡΗΣΗ	2013	0	230	0,00	-502	-272	-732	0%	-85%	0%
ΜΠΕΛΑ	FTSE/ASE 20	2013	-200.892	0	-16.520	0	-217.411	-217.411	92%	0%	8%
			-417.335,21	168.110,33	-376.099,61	-75.238,92	-700.563,41	6.587.385,53			
			59,6%	-24,0%	53,7%	10,7%	100,0%				
			-207.537	0,00	-17.243		-230.469				

Το παρακάτω γράφημα παρουσιάζει την σύνθεση του Συνολικού Φόρου στα αποτελέσματα απο τους επιμέρους φόρους συστατικά τους (Τρέχων φόρο , Αναβαλλόμενο φόρο- έξοδο ή έσοδο και έκτακτη εισφορά φόρου).

Από την ανάλυση προκύπτει ότι από τους φόρους που βαρύνουν τα αποτελέσματα, ο Τρέχων Φόρος (1) συμμετέχει με 59,6% , ο αναβαλλόμενος φόρος έξοδο (3) με 53,7% και οι έκτακτοι φόροι (4) με 10,7%. Την συνολική Επιβάρυνση μετριάζει ο Αναβαλλόμενος Φόρος –έσοδο (2) με 24% .

ΓΡΑΦΗΜΑ 5.2: Ποσοστό επί τοις εκατό του τρέχοντα φορου, του αναβαλλόμενου εσόδου - εξόδου, της έκτακτης εισφοράς καθώς επίσης και του συνολικού φόρου



Στο γράφημα αυτό παρατηρούμε πως ο τρέχον φόρος είναι πολύ μεγαλύτερος σε σχέση με τους άλλους λόγω του ότι η εταιρεία Coca- Cola E.E.E.A.E. έχει συνολικό φόρο 71.000 €.

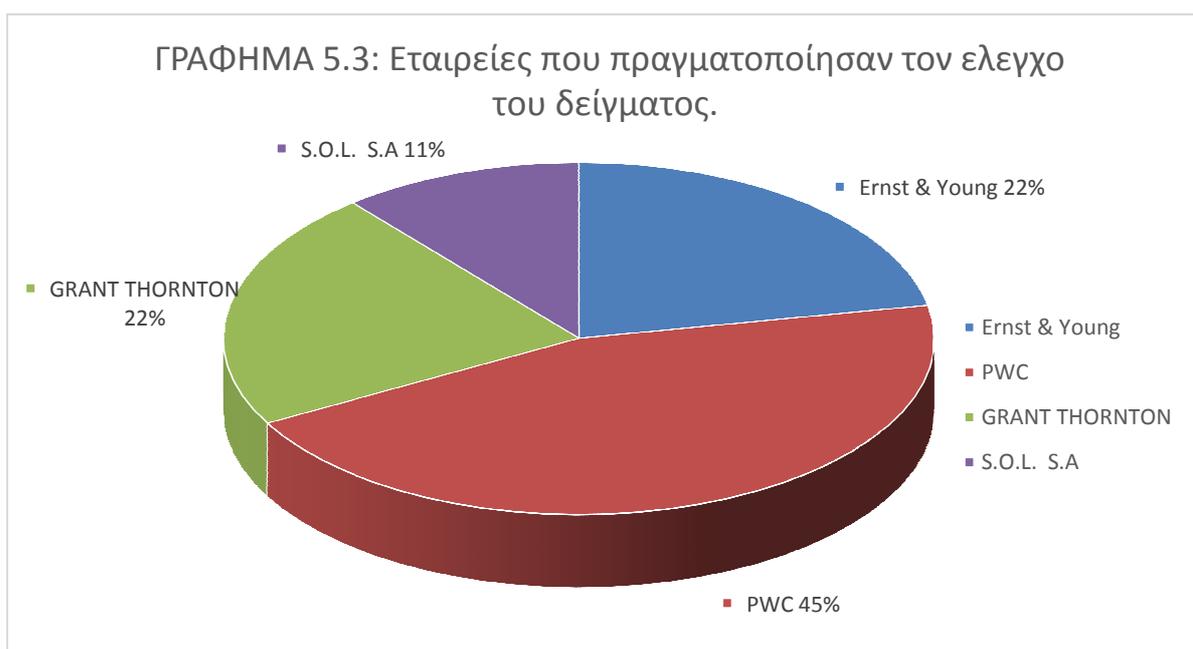
5.4. Φόροι και Ελεγκτικές εταιρείες

Εδώ παρουσιάζονται ποιοτικά και ποσοστικά στοιχεία όσον αφορά τις ελεγκτικές εταιρείες και τους ελεγκτές του δείγματος.

ΠΙΝΑΚΑΣ 5.5.:Ελεγκτικές εταιρίες και ελεγκτές των εταιριών με δείκτη FTSE 20

ΠΙΝΑΚΑΣ : ΠΟΙΟΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ						
ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	Δείκτης ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟΥ	ΕΝΟΠ.ΟΙΚ ΟΝΟΜ. ΚΑΤ. ΧΡΗΣΗΣ	Α.Μ. (ΣΟΕΑ) ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ	Α.Μ. (ΣΟΕΑ) ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ	ΟΝΟΜΑ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ ΛΟΓΙΣΤΗ
ΤΙΤΚ	FTSE/ASE 20	2013	107	Ernst & Young	17831	ΧΡΗΣΤΟΣ ΠΕΛΕΝΤΡΙΔΗΣ
ΔΕΗ	FTSE/ASE 20	2013	107	Ernst & Young	16631	ΕΡΝΕΣΤ & ΓιΑΝΚ
ΕΛΠΕ	FTSE/ASE 20	2013	113	PWC	38081	ΜΑΡΙΟΣ ΨΑΛΤΗΣ
ΕΕΕΚ	FTSE/ASE 20	2013	113	PWC	38081	
ΜΥΤΙΛ	FTSE/ASE 20	2013	127	GRANT THORNTON	13281/34081	ΒΑΣΙΛΗΣ ΚΑΖΑΣ & ΘΑΝΑΣΗΣ ΞΥΝΑΣ
ΟΠΑΠ	FTSE/ASE 20	2013	113	PWC	12111	ΚΥΡΙΑΚΟΣ ΡΙΡΗΣ
ΟΤΕ	FTSE/ASE 20	2013	113	PWC	38081	ΜΑΡΙΟΣ ΨΑΛΤΗΣ
ΔΟΛ	ΕΠΙΤΗΡΗΣΗ	2013	125	S.O.L. S.A	12001	ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΠΕΤΡΟΠΟΥΛΟΣ
ΜΠΕΛΑ	FTSE/ASE 20	2013	127	GRANT THORNTON	13281/28481	ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ ΚΑΖΑΣ & ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΧΡΙΣΤΟΠΟΥΛΟΣ

Από το παραπάνω πίνακα βλέπουμε πως ο έλεγχος των εταιριών πραγματοποιήθηκε από 4 συνολικά ελεγκτικές εταιρίες.



Από το παραπάνω γράφημα προκύπτει ότι εταιρίες διεθνούς εμβέλειας Ernest Young, PWC (αλλιώς BIG 4) καθώς και η Grant Thornton ελέγχουν το 78% των εταιριών του δείγματος. Μία από αυτές η PWC ελέγχει σχεδόν τις μισές από αυτές τις εταιρείες ενώ η S.O.L. S.A μόνο μία. Όσον αφορά τον αριθμό των ελεγκτών δύο μόνο εταιρείες ελέγχονται από δύο ορκωτούς και μόνο σε μία περίπτωση ο έλεγχος πραγματοποιείται από δύο διαφορετικές εταιρείες το γεγονός αυτό δεν ήταν αναμενόμενο διότι το μέγεθος των εταιρειών αυτών κάλλιστα θα επέτρεπε τον ταυτόχρονο έλεγχο από δύο ελεγκτές και μάλιστα από διαφορετικές εταιρείες και αυτό ιδιαίτερα σε περίοδο με αυξημένο κίνδυνο.

5.4.1 Ελεγκτικές εταιρείες και Φόροι στις Οικονομικές Καταστάσεις.

Στον επόμενο πίνακα παρουσιάζονται και αναλύονται τα Κέρδη / Ζημίες Προ Φόρων, ο Συνολικός Φόρος, ο Τρέχον καθώς και ο Αναβαλλόμενος Φόρος(έσοδο/έξοδο) ανά ελεγκτική εταιρεία .

ΠΙΝΑΚΑΣ 5.6: Ποσοστιαία σχέση του κάθε φόρου κάθε ελεγκτικής εταιρείας ξεχωριστά ως προς το σύνολο αυτών.

2013-2014

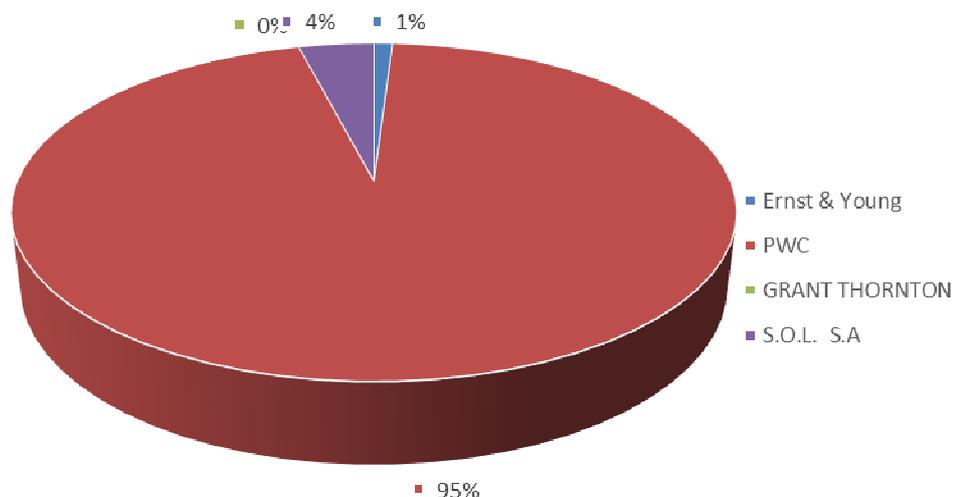
ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΣ ΟΙΚΟΣ	ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ	ΤΡΕΧΟΝ ΦΟΡΟΣ	ΑΝΑΒΑΛΛΟ ΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΣΟΔΟ	ΑΝΑΒΑΛΛΟ ΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΞΟΔΟ	ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ	ΤΡΕΧΟΝ ΦΟΡΟΣ	ΑΝΑΒΑΛΛΟ ΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΣΟΔΟ	ΑΝΑΒΑΛΛΟ ΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΞΟΔΟ
Ernst & Young	34.889	-9.640	-279.533	-31.927	898	-9.640	2%	1%	63%	8%	1%	6%
PWC	502.556	-698.126	69.110,40	-177.871,60	166.982	-129.700	32%	95%	-16%	43%	99%	83%
GRANT THORNTON	1.037.413,94	0	-230.469,22	-207.536,61	0	-17.242,61	66%	0%	52%	50%	0%	11%
S.O.L. S.A	0	-28.482,84	-732	0	230,32523	0	0%	4%	0%	0%	0%	0%
ΣΥΝΟΛΟ	1.574.858,94	-736.249	-441.624	-417.335	168.110	-156.583	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Εδώ θα ξεκινήσουμε την ανάλυση των παραπάνω στοιχείων δηλαδή του κέρδους προ φόρων, των ζημιών προ φόρων, του συνολικού φόρου, του τρέχον καθώς και του αναβαλλόμενου εσόδου – εξόδου. Για την καλύτερη κατανόηση χρησιμοποιούμε όπως πιο πάνω στην ανάλυση μας, τη βοήθεια του γραφήματος(πίτα) ώστε να δούμε τί ποσοστό κατέχει κάθε εταιρεία του δείγματος με βάση τις ελεγκτικές εταιρείες που πραγματοποίησαν τον έλεγχο. Ξεκινάμε την ανάλυση ως προς τα κέρδη προ φόρων.



Από το παραπάνω γράφημα βλέπουμε πως το **66%** των κερδών προ φόρων της χρήσης 2013 προέρχονται από εταιρείες οι οποίες ελέγχθηκαν από την εταιρεία (3) **Grant Thornton**.

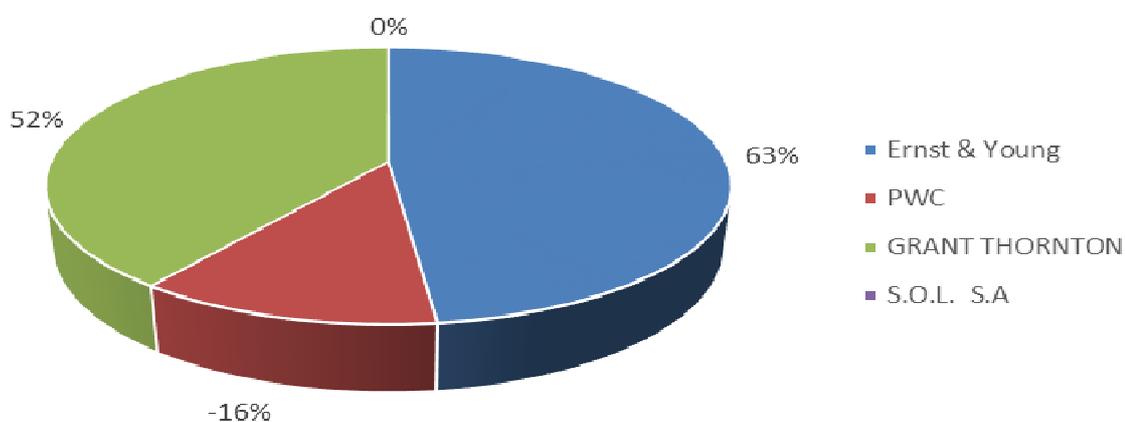
ΓΡΑΦΗΜΑ 5.5: Ποσοστιαία σχέση των ζημιών προ φόρων των ελεγκτικών εταιρειών.



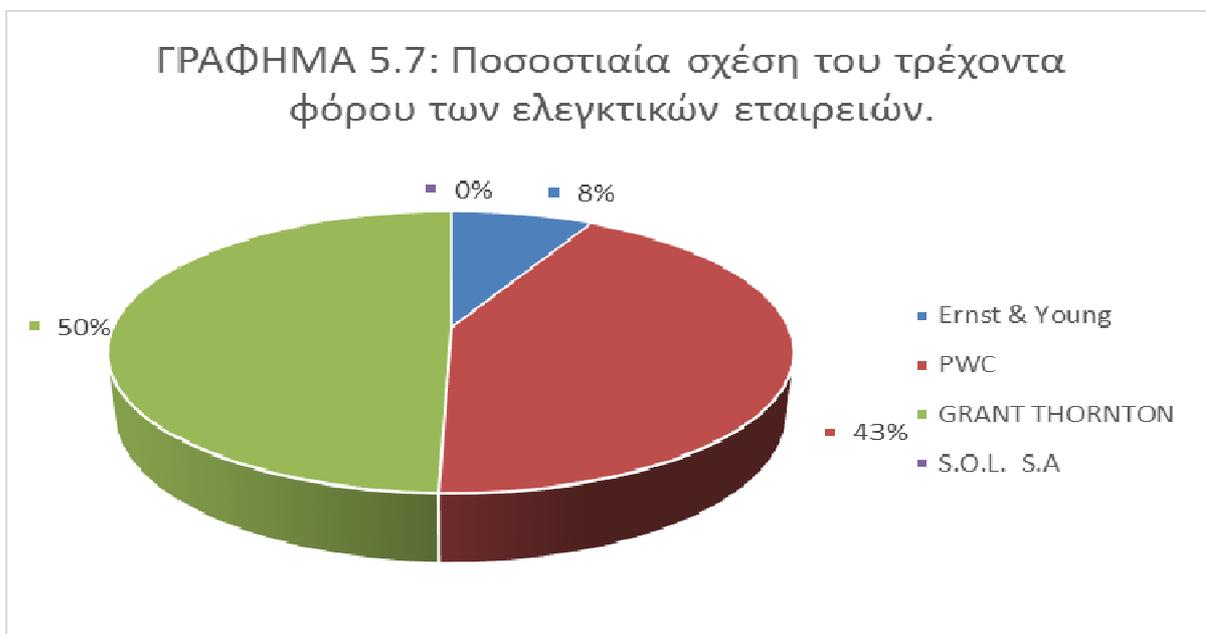
Αντίθετα ο έλεγχος της ελεγκτικής εταιρείας (1) **PWC** για τη χρήση 2013 συνδέεται με τις εταιρείες με τη μεγαλύτερη ζημία (**95%**), σε σχέση με τις υπόλοιπες οντότητες του δείγματος.

Στο επόμενο γράφημα παρατηρούμε πως ο συνολικός φόρος εισοδήματος των εταιρειών που ελέγχθηκαν από την ελεγκτική εταιρεία (1) **Ernest Young** καλύπτει το **63%** του συνολικού

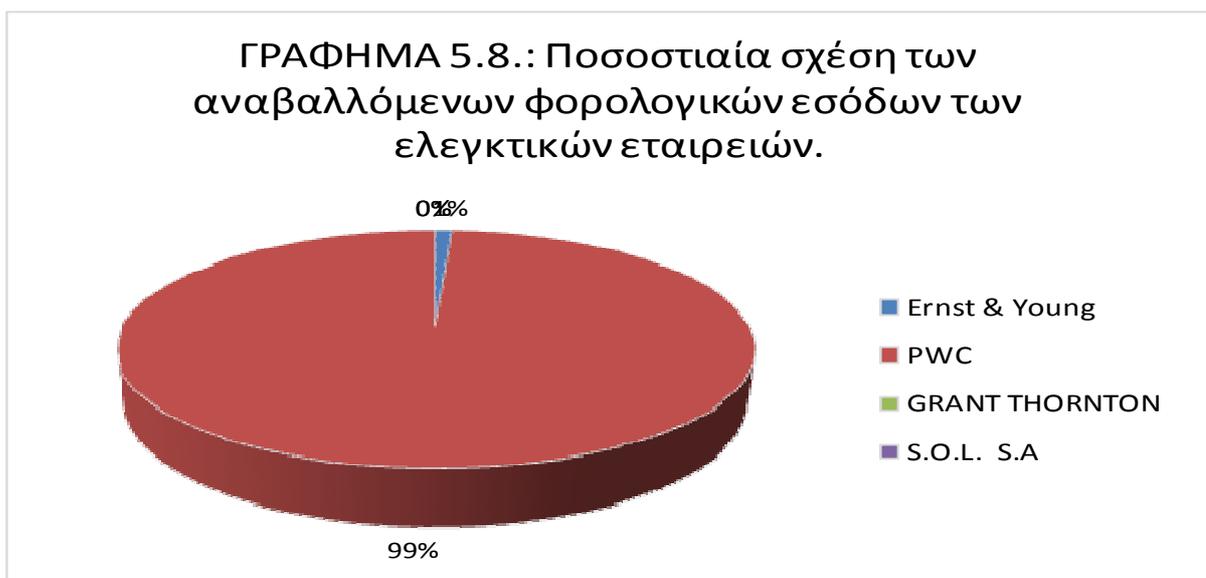
ΓΡΑΦΗΜΑ 5.6 : Ποσοστιαία σχέση του συνολικού φόρου των ελεγκτικών εταιρειών.



φόρου, ενώ ακολουθεί με ποσοστό 52% η (3) **Grant Thornton**. Η εταιρεία (2) PWC έλεγξε εταιρείες με συνολικά πιστωτικό φόρο, ενώ οι εταιρείες που ελέγχθηκαν από την S.O.L. έχουν ελάχιστη συμμετοχή (0%) , στην διαμόρφωση του συνολικού Φόρου.



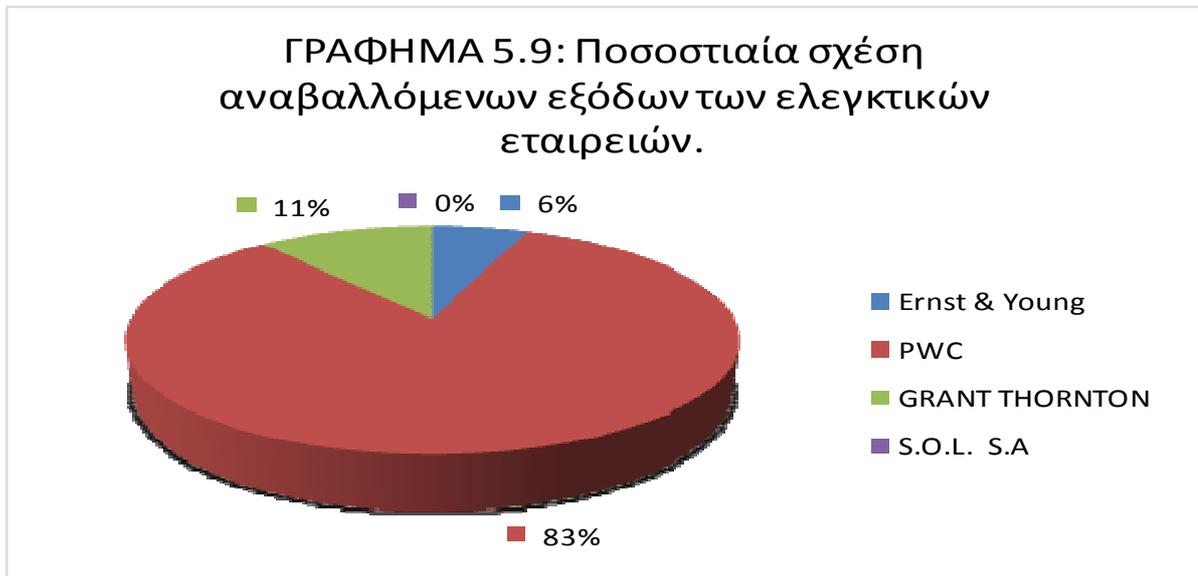
Από τη ανάλυση και το παραπάνω γράφημα προκύπτει πως ο Τρέχον Φόρος της χρήσης 2013, ανήκει κατά 50% στις εταιρείες του δείγματος που ελέγχθηκαν από την (3) Grant Thornton και σχεδόν το υπολοιπο (43%) από την ελεγκτική εταιρεία (2) PWC, σε πολύ μικρό ποσοστό (7 %) από την (1) Ernest Young ενώ ο τρέχον φόρος εταιρειών που ελεγχθηκαν από την S.O.L. είναι μηδενικός.



Όσον αφορά την κατανομή του Αναβαλλόμενου Φόρου - Έσοδο της χρήσης 2013, προκύπτει πως το 99% του ποσού προέχεται από εταιρείες που επέλεξαν την ελεγκτική εταιρεία (2)

PWC , ενώ στην (1) Ernst Young αντιστοιχεί μόνο το 1%. Οι υπόλοιπες ελεγκτικές εταιρείες συμμετέχουν με μηδενικό Αναβαλλόμενο Φόρο- Έσοδο.

Όσον αφορά την κατανομή του Αναβαλλόμενου Φόρου- Έξοδο της χρήσης 2013



τα αναβαλλόμενα φορολογικά έξοδα των εταιρειών που ελέχθηκαν από την εταιρεία PWC καλύπτουν το 83% του συνόλου ενώ ακολουθεί η ελεγκτική εταιρεία 3) Grant Thornton με μερίδιο μόλις 11%.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην εργασία, επικεντρώνοντας στο Δ.Λ.Π. 12 « Φόρος εισοδήματος», αναδείξαμε την αιτία απόκλισης μεταξύ Λογιστικών και Φορολογικών Κερδών και τον ρόλο της αναβαλλόμενης φορολογίας. Στην συνέχεια διεξάγαμε ποσοτική έρευνα επιλέγοντας τις εταιρείες του δείκτη του Χρηματιστηρίου με τη μεγαλύτερη κεφαλαιοποίηση (FTSE/ASE 20), με την υπόθεση ότι θα έχουμε καλύτερη πληροφόρηση και ότι ο δείκτης αυτός είναι αντιπροσωπευτικότερος. Καταγράψαμε και αναλύσαμε την απόκλιση μεταξύ Λογιστικών (Δ.Λ.Π.) και Φορολογητέων Κερδών και των κονδύλιων των Αναβαλλόμενων Φόρων, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, στον Ισολογισμό και τα Αποτελέσματα των εταιρειών του δείγματος σε συσχέτιση με τις ελεγκτικές εταιρείες που πραγματοποίησαν τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

Όσον αφορά τους αναβαλλόμενους φόρους στον ισολογισμό διαπιστώνεται ότι οι αναβαλλόμενοι φόροι απαίτησης και υποχρέωσης καλύπτουν το 55,01% και το 44,99% του συνόλου αντίστοιχα, ότι 4 από τις 11 εταιρείες του δείγματος παρουσιάζουν ζημία, όπως επίσης προκύπτει πως οι (BIG4) ελέγχουν το 78% των εταιρειών του δείγματος. Όσον αφορά τον αριθμό των ελεγκτών δύο μόνο εταιρείες ελέγχονται από δύο ορκωτούς και μόνο σε μία περίπτωση ο έλεγχος πραγματοποιείται από δύο διαφορετικές ελεγκτικές εταιρείες παρόλο που το μέγεθός τους θα δικαιολογούσε πιο ανεξάρτητο έλεγχο δεδομένου ότι η επιλογή των ελεγκτικών εταιριών γίνεται από την Γενική Συνέλευση και όχι με κλήρωση, όπως παλαιότερα.

Από την έρευνα προκύπτει πως τα 2/3 των κερδών προ φόρων της χρήσης 2013 προέρχονται από εταιρείες οι οποίες ελέγχθηκαν από την εταιρεία Grant Thornton ενώ το (95%) των ζημιών από εταιρείες που είχαν επιλέξει για εξωτερικό ελεγκτή την εταιρεία PWC.

Ο συνολικός Φόρος (ETR) κατανέμεται κατά 63% στην ελεγκτική εταιρεία Ernest και ακολουθεί με ποσοστό 52% η (3) Grant Thornton. Η PWC έλεγξε εταιρείες με συνολικά πιστωτικό φόρο, ενώ οι εταιρείες που ελέγχθηκαν από την S.O.L. έχουν ελάχιστη συμμετοχή (0%) , στην διαμόρφωση του συνολικού Φόρου

Ο συνολικός Τρέχον Φόρος, προέρχεται κατά 50% από εταιρείες που ελέγχθηκαν από την Grant Thornton και σχεδόν το υπόλοιπο (43%) από την ελεγκτική εταιρεία PWC.

Όσον αφορά τους Αναβαλλόμενους Φόρους ως έσοδο και έξοδο ως στοιχείο των αποτελεσμάτων εδώ η εταιρεία PWC ελέγχει σχεδόν την πλειοψηφία των εταιρειών του δείγματος.

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

A.E. : Ανώνυμη Εταιρεία

E.Π.Ε. : Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

O.E. : Ομόρρυθμη Εταιρεία

I.K.E. : Ιδιωτική Κεφαλαιακή Εταιρεία

Γ.Τ.Α.: Γραφείο Τυποποίησης Αξιολόγησης

Κ.Ε.Π.: Κέντρο Εξυπηρέτησης Πελατών

A.Κ. : Αμοιβαίο Κεφάλαιο

A.Π. : Αρχή Πιστοποίησης

N.Δ. : Νομοθετικό Διάταγμα

Κ.Φ.Ε. : Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

A.Φ.Μ. : Αριθμός Φορολογικού Μητρώου

Δ.Σ. : Διοικητικό Συμβούλιο

Σ.Α.Δ.Φ. : Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

N.Π.Ι.Δ. : Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου

Φ.Ε.Κ. : Φύλλα Εφημερίδας της Κυβερνήσεως

Γ.Ε.ΜΗ: Γενικό Εμπορικό Μητρώο

Κ.Φ.Α.Σ. : Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών

Κ.Β.Σ. : Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων

Δ.Λ.Π.Α. : Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Αναφοράς

I.F.R.S. : International Financial Reporting Standards

I.A.S.C.F. : International Accounting Standard Committee Foundation

I.A.S.B. : International Accounting Standards Board

E.K. : Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο

Ο.Σ.Ε.Κ.Α. : Οργάνωση Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες

A.E.E.M.K. : Ανώνυμη Εταιρεία Επενδυτικού Μεταβλητού Κεφαλαίου

Σ.Ο.Ε.Λ. : Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών

F.T. : Financial Times

E.T.R. : Effective Tax Rate

B.F.: Big Five

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Σέλλας Στέφανος (1999), *Το Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα*, Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήση

- Αγαπητού Σ.Κράτση (2000), *Φορολογία Εισοδήματος – Πρακτικά Φορολογικά Βοηθήματα*, Αθήνα: Εκδόσεις Αγαπητού Σ.Κράτση

- Λαζαρίδης Γιάννης και Παπαδόπουλος Δημήτρης (2006), *Χρηματοοικονομική Διοίκηση τεύχος Β΄*, Θεσσαλονίκη: Εκδόσεις Λαζαρίδης Γιάννης και Παπαδόπουλος Δημήτρης

- Γεώργιος Αληφάντης (2001), *Διανεμόμενα κέρδη ΑΕ και ΕΠΕ, δεύτερη έκδοση*, Αθήνα: εκδόσεις Πάμισος

- Δημήτρης Σταματόπουλος και Αντώνης Καραβοκύρης (2008), *Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων*, Αθήνα : Εκδόσεις ELFORIN

- Grant Thornton (2006), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Τόμος Α΄ Β, Αθήνα: Εκδόσεις Grant Thornton
- Θεόδωρος Γ. Γρηγοράκος (2009), *Ανάλυση-Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου*, Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα
- Καραγιάννης Δημήτρης, Καραγιάννη Αικατερίνη και Καραγιάννης Ιωάννης (2007), *Θεσσαλονίκη*: Εκδόσεις Αρίων

NOMOI

N. 3190/1920 , N. 2190/1955 , N. 2238/1994 , N. 4308/2014

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

- Άρθρα-Μελέτες : Μπεκρή Τασία, Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 «Φόροι Εισοδήματος»
[www.poedoy.gr/fe/forologies/AR_ME/APORO_ΜΠEKPΦH.doc](http://www.poedoy.gr/fe/forologies/AR_ME/APORO_MΠEKPΦH.doc) ημ/νια προσπέλασης

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

- <http://www.taxheaven.gr/pages/klimakes> ημ/νια προσπέλασης 7/7/2014
- <http://www.taxheaven.gr/news/news/view/id/1596> ημ/νια προσπέλασης 5/8/2014
- <http://www.logistis.gr> ημ/νια προσπέλασης 26/8/2014
- <http://ba.uom.gr/acc/docs/IFRS.pdf> ημ/νια προσπέλασης 16/11/2014
- <http://www.ase.gr/content/gr/ann.asp?annid=136808> ημ/νια προσπέλασης 25/7/2015

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α1: Ισολογισμός – Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις -

(Χρηματοοικονομικά στοιχεία σε κόστος κτήσης)

Ποσά σε μονάδες (ή χιλιάδες αναλόγως) νομίσματος παρουσίασης

<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Ενσώματα πάγια		
Ακίνητα	X	X
Μηχανολογικός εξοπλισμός	X	X
Λοιπός εξοπλισμός	X	X
Επενδύσεις σε ακίνητα	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Λοιπά ενσώματα στοιχεία	X	X
Σύνολο	X	X
Άυλα πάγια στοιχεία		
Δαπάνες ανάπτυξης	X	X
Υπεραξία	X	X
Λοιπά άυλα	X	X
Σύνολο	X	X
Προκαταβολές και μη κυκλοφορούντα στοιχεία υπό κατασκευή	X	X
Χρηματοοικονομικά περιουσιακά	X	X

στοιχεία		
Δάνεια και απαιτήσεις	X	X
Χρεωστικοί τίτλοι	X	X
Συμμετοχές σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες	X	X
Λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι	X	X
Λοιπά	X	X
Σύνολο	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο μη κυκλοφορούντων	X	X
Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία		
Αποθέματα		
Έτοιμα και ημιτελή προϊόντα	X	X
Εμπορεύματα	X	X
Πρώτες ύλες και διάφορα υλικά	X	X
Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία	X	X
Προκαταβολές για αποθέματα	X	X
Λοιπά αποθέματα	X	X
Σύνολο	X	X
Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές		
Εμπορικές απαιτήσεις	X	X

Δουλευμένα έσοδα περιόδου	X	X
Λοιπές απαιτήσεις	X	X
Λοιπά χρηματοοικονομικά στοιχεία	X	X
Προπληρωμένα έξοδα	X	X
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	X	X
Σύνολο	X	X
Σύνολο κυκλοφορούντων	X	X
Σύνολο ενεργητικού	X	X
Καθαρή θέση		
Καταβλημένα κεφάλαια		
Κεφάλαιο	X	X
Υπέρ το άρτιο	X	X
Καταθέσεις ιδιοκτητών	X	X
Ίδιοι τίτλοι	X	X
Σύνολο	X	X
Διαφορές εύλογης αξίας	X	X
Διαφορές αξίας ενσωμάτων παγίων	X	X
Διαφορές αξίας διαθέσιμων για πώληση	X	X
Διαφορές αξίας στοιχείων αντιστάθμισης ταμειακών ροών	X	X
Σύνολο	X	X

Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο		
Αποθεματικά νόμων ή καταστατικού	X	X
Αφορολόγητα αποθεματικά	X	X
Αποτελέσματα εις νέο	X	X
Σύνολο	X	X
Συναλλαγματικές διαφορές	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης	X	X
Προβλέψεις		
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	X	X
Λοιπές προβλέψεις	X	X
Σύνολο	X	X
Υποχρεώσεις		
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Δάνεια	X	X
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Κρατικές επιχορηγήσεις	X	X
Αναβαλλόμενοι φόροι	X	X
Σύνολο	X	X
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	X	X
Τραπεζικά δάνεια		

Βραχυπρόθεσμο μέρος μακροπροθέσμων δανείων	X	X
Εμπορικές υποχρεώσεις	X	X
Φόρος εισοδήματος	X	X
Λοιποί φόροι και τέλη	X	X
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	X	X
Λοιπές υποχρεώσεις	X	X
Έξοδα χρήσεως δουλευμένα	X	X
Έσοδα επόμενων χρήσεων	X	X
Σύνολο	X	X
	X	X
Σύνολο υποχρεώσεων	X	X
Σύνολο καθαρής θέσης, προβλέψεων και υποχρεώσεων	X	X

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α2: Κατάσταση Αποτελεσμάτων κατά λειτουργία – Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις

	<u>Σημείωση</u>	<u>20X1</u>	<u>20X0</u>
	<u>No.</u>		
Κύκλος εργασιών (καθαρός)		X	X
Κόστος πωλήσεων		X	X
Μικτό αποτέλεσμα		X	X
Λοιπά συνήθη έσοδα		X	X
		X	X
Έξοδα διοίκησης		X	X
Έξοδα διάθεσης		X	X
Λοιπά έξοδα και ζημιές		X	X
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων (καθαρό ποσό)		X	X
Κέρδη και ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων		X	X
Κέρδη και ζημιές από επιμέτρηση στην εύλογη αξία		X	X
Έσοδα συμμετοχών και επενδύσεων		X	X
Κέρδος από αγορά οντότητας ή τμήματος σε τιμή ευκαιρίας		X	X
Λοιπά έσοδα και κέρδη		X	X
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων		X	X
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα		X	X

Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	X	X
Αποτέλεσμα προ φόρων	X	X
Φόροι εισοδήματος	X	X
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	X	X

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α3

Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης

(ποσά σε χιλιάδες €)

	Σημ.	Όμιλος		Εταιρία	
		31/12/2013	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2012
Ενεργητικό					
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	11	1.605.635	1.759.036	232.332	237.672
Επενδυτικά ακίνητα	12	13.220	8.546	13.973	11.959
Ασώματες ακινητοποιήσεις	13	465.996	527.498	1.185	1.099
Συμμετοχές σε θυγατρικές	14	-	-	1.243.829	1.213.365
Συμμετοχές σε συγγενείς εταιρίες	15	2.429	2.734	-	-
Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία	16	1.573	1.877	111	108
Λοιπά μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία	17	12.241	12.572	2.768	2.690
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	18	1.597	2.499	-	-
Σύνολο μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων		2.102.691	2.314.762	1.494.198	1.466.893
Αποθέματα	19	225.133	233.765	69.694	69.080
Απαιτήσεις και προπληρωμές	20	187.102	199.180	45.670	57.299
Παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα	35	1.566	-	-	-
Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία	16	63	63	61	61
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	21	184.501	284.272	8.780	35.601
Σύνολο κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων		598.365	717.280	124.205	162.041
Σύνολο Ενεργητικού		2.701.056	3.032.042	1.618.403	1.628.934
Ίδια Κεφάλαια και Υποχρεώσεις					
Μετοχικό κεφάλαιο (84.632.528 μετοχές των € 4,00)	22	338.530	338.530	338.530	338.530
Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	22	22.826	22.826	22.826	22.826
Δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών	22	3.971	2.891	3.971	2.891
Ίδιες μετοχές	22	-87.680	-89.446	-87.680	-89.446
Λοιπά αποθεματικά	23	293.299	381.027	511.258	508.380
Κέρδη/(ζημιές) εις νέο		845.181	878.635	-51.237	-6.518
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων που αναλογούν σε μέτοχους της μητρικής Εταιρίας		1.416.127	1.534.463	737.668	776.663
Μη ελέγχουσες συμμετοχές		122.683	125.478	-	-
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων (α)		1.538.810	1.659.941	737.668	776.663
Μακροπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις	24	610.433	705.227	745.835	741.950
Παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα	35	-	16.784	-	5.875
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	18	163.956	178.786	14.215	17.972
Υποχρεώσεις συνταξιοδοτικών παροχών	25	23.850	26.908	11.279	11.299
Προβλέψεις	26	12.793	17.317	1.756	1.736
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	27	29.635	30.632	4.557	5.043
Σύνολο μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων		840.667	975.654	777.642	783.875
Βραχυπρόθεσμες δανειακές υποχρεώσεις	24	112.623	174.636	50.173	24.468
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	28	193.431	207.009	48.319	42.586
Παράγωγα χρηματοοικονομικά μέσα	35	3.375	1.294	2.832	-
Υποχρεώσεις από φόρο εισοδήματος		10.137	11.899	-	-
Προβλέψεις	26	2.013	1.609	1.769	1.342
Σύνολο βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων		321.579	396.447	103.093	68.396
Σύνολο υποχρεώσεων (β)		1.162.246	1.372.101	880.735	852.271
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων και Υποχρεώσεων (α+β)		2.701.056	3.032.042	1.618.403	1.628.934

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α4

Κατάσταση Αποτελεσμάτων

	Σημ.	Όμιλος		Εταιρία	
		Για το έτος που έληξε την 31/12		Για το έτος που έληξε την 31/12	
		2013	2012	2013	2012
<i>(ποσά σε χιλιάδες €)</i>					
Κύκλος εργασιών	3	1.175.937	1.130.660	234.712	221.215
Κόστος πωλήσεων	5	-882.164	-831.696	-197.677	-163.886
Μικτά κέρδη προ αποσβέσεων και απομειώσεων		293.773	298.964	37.035	57.329
Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	4	16.834	21.769	7.256	13.552
Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	5	-92.802	-93.026	-31.530	-31.281
Έξοδα λειτουργίας διάθεσης	5	-17.569	-19.619	-185	-386
Άλλα έξοδα εκμετάλλευσης	4	-4.229	-12.250	-1.574	-1.539
Κέρδη προ φόρων, χρηματοδοτικών, επενδυτικών αποτελεσμάτων, αποσβέσεων και απομειώσεων		196.007	195.838	11.002	37.675
Αποσβέσεις που αναλογούν στο κόστος πωλήσεων		-108.542	-118.063	-11.720	-12.418
Αποσβέσεις που αναλογούν στα έξοδα διοικητικής λειτουργίας και διάθεσης		-6.818	-6.620	-1.324	-1.236
Απομειώσεις ενσώματων και ασώματων ακινητοποιήσεων που αναλογούν στο κόστος πωλήσεων	11,13	-1.421	-6.047	-18	-314
Κέρδη/(ζημίες) προ φόρων, χρηματοδοτικών και επενδυτικών αποτελεσμάτων		79.226	65.108	-2.060	23.707
Έσοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας	6	6.400	11.316	2.658	3.781
Έξοδα χρηματοοικονομικής λειτουργίας	6	-94.961	-76.885	-47.369	-44.256
Συμμετοχή στις ζημίες συγγενών εταιριών	15	-305	-841	-	-
Ζημίες προ φόρων		-9.640	-1.302	-46.771	-16.768
Μείον: Φόρος εισοδήματος	8	-19.356	-17.526	3.617	1.216
Ζημίες μετά από φόρους		-28.996	-18.828	-43.154	-15.552
Οι καθαρές ζημίες αναλογούν σε :					
Μετόχους της Εταιρίας		-36.074	-24.516		
Μη ελέγχουσες συμμετοχές		7.078	5.688		
		-28.996	-18.828		
Ζημίες μετά από φόρους ανά μετοχή - βασικές (σε €)	9	-0,4424	-0,3008		
Ζημίες μετά από φόρους ανά μετοχή - προσαρμοσμένες (σε €)	9	-0,4397	-0,2982		

