



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΔΙΕΘΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΡΟΤΥΠΟ 12 -“ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ” ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

ΤΟΥ

ΓΙΑΛΑΜΟΥΔΗ ΝΙΚΟΛΑΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: Ταχυνάκης Παναγιώτης

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2018

*Αφιερώνεται στους γονείς μου,
Αθανάσιο και Βασιλική
στον αδερφό μου Γιώργο
και στον παππού μου Γιώργο*

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	5
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1-ΕΙΣΑΓΩΓΗ	7
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ	7
1.2 ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	8
1.3 ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΑ Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α.....	9
1.4 ΡΥΘΜΙΣΤΙΚΟΣ ΦΟΡΕΑΣ Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α.....	10
1.5 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	11
1.6 ΡΥΘΜΙΣΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΩΝ Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α.....	13
1.7 ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α.....	16
1.7.1 ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΗ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	17
1.8 ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	18
1.9 ΔΟΜΗ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ.....	18
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2-ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ	20
2.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	20
2.2 ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΤΗΣ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ	20
2.3 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3-ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ Δ.Λ.Π. 12	27
3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	27
3.2 ΣΚΟΠΟΣ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ	27
3.3 ΒΑΣΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΟΥ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ 12	27
3.4 ΟΡΙΣΜΟΙ ΤΟΥ ΠΡΟΤΥΠΟΥ	28
3.5 ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	29
3.6 ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	30
3.6.1 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	30
3.6.2 ΜΕΤΡΗΣΗ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	31
3.7 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	31
3.7.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ	31
3.7.2 ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ	32
3.7.3 ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ	32
3.7.4 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	33
3.8 ΕΙΔΙΚΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΩΝ	34

3.8.1 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΖΗΜΙΕΣ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΧΟΥΝ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΘΕΙ	34
3.8.2 ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΟΤΙΜΩΜΕΝΑ ΣΤΗΝ ΕΥΛΟΓΗ ΑΞΙΑ	35
3.8.3 ΣΥΝΕΝΩΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ.....	36
3.8.3.1 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΠΟ ΣΥΝΕΝΩΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	37
3.8.4 ΥΠΕΡΑΞΙΑ	37
3.8.5 ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ,ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ,ΣΥΓΓΕΝΕΙΣ,ΚΑΙ ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ.....	38
3.9 ΑΠΟΤΙΜΗΣΗΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ	39
3.9.1 ΠΡΟΕΞΟΦΛΗΣΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ.....	39
3.10 ΤΡΕΧΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΠΟ ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΟΥ ΚΑΘΟΡΙΖΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ	39
3.11 ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΝΤΟΣ ΚΑΙ ΕΚΤΟΣ ΤΗΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ	41
3.11.1 ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΣΤΗΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	41
3.11.2 ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΕΚΤΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	42
3.11.3 ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΙ	44
3.11.4 ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΦΟΡΟΥ	45
3.12 ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΗΕΙΣ	46
3.13 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΧΕΙΡΙΣΜΟ ΦΟΡΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕΤΑΞΥ Δ.Π.Χ.Α ΚΑΙ Ε.Λ.Π.....	48
3.14 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	49
ΚΕΦΑΛΑΙΟ4-ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ Ε.Λ.Π.	51
4.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	51
4.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ	52
4.3 ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	53
4.4 ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΒΑΣΕΙ Ε.Λ.Π.	56
4.4.1 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΒΑΣΕΙ Ε.Λ.Π	58
4.4.2 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	60
4.5 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	63
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5-ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ-ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΕΡΕΥΝΑ	64
5.1 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	64
5.2 ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΤΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ	65
5.3 ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΕΡΕΥΝΑ	65
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	66

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέπων καθηγητή μου κ. Ταχυνάκη Παναγιώτη για την βοήθεια που μου προσέφερε για την συγγραφή και την ολοκλήρωση της παρούσας εργασίας, καθώς επίσης και την οικογένειά μου οι οποίοι στάθηκαν αρωγοί σε αυτή μου την προσπάθεια και με υποστήριξαν σε κάθε βήμα μου.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Σκοπός της παρούσας εργασίας είναι να εισάγει κάποιον στην βασική φιλοσοφία και θεωρία του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12 το οποίο επικεντρώνεται στη λογιστική αντιμετώπιση των φόρων εισοδήματος και επίσης να διερευνήσει το θέμα της αναβαλλόμενης φορολογίας. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια σύντομη ιστορική επισκόπηση όσον αφορά την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και παράλληλα δίνουμε κάποιες βασικές πληροφορίες για τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς. Προχωρώντας, στο δεύτερο κεφάλαιο κάνουμε μια σύντομη παράθεση άρθρων που έχουν γραφτεί σχετικά με το Δ.Λ.Π 12 και την Αναβαλλόμενη Φορολογία. Στο τρίτο κεφάλαιο διερευνούμε τα θεσμικό πλαίσιο που διέπει το Δ.Λ.Π 12. Συνεχίζοντας στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύουμε το θέμα της αναβαλλόμενης φορολογίας παραθέτοντας παράλληλα και μια σειρά παραδειγμάτων ενώ τέλος στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την εργασία καθώς και οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για την υλοποίηση της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) ξεκίνησαν πριν από αρκετά χρόνια, με την έκδοση του πρώτου Δ.Λ.Π. να λαμβάνει χώρα το 1973, και σε όλα τα χρόνια που ακολούθησαν υφίστανται συνεχείς αλλαγές, τροποποιήσεις και βελτιώσεις ανάλογα με τις αλλαγές που συντελούνται στο παγκόσμιο οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον. Τα Δ.Λ.Π. συνέχισαν να εκδίδονται μέχρι και το 2001 από την Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee – IASC), και αριθμούν τα 41 πρότυπα.

Το σύγχρονο οικονομικό περιβάλλον χαρακτηρίζεται έντονα από το φαινόμενο της παγκοσμιοποίησης, η οποία άλλαξε ριζικά την πιο εθνοκεντρική προσέγγιση των οικονομιών που επικρατούσε τα προηγούμενα χρόνια. Οι αλλαγές στη διάρθρωση των επιχειρήσεων, η διαρκής αναμόρφωση του εργασιακού περιβάλλοντος και η αμεσότητα της επικοινωνίας αποτελούν παράγοντες ζωτικής σημασίας για την επαγγελματικής επιτυχία στην νέα αυτή εποχή.

Στην μεγάλη παγκόσμια χρηματιστηριακή κρίση της περιόδου 1999-2002, που οδήγησαν τα σκάνδαλα των εταιριών Enron και WorldCom η λογιστική βρέθηκε στο στόχαστρο όλων των κλάδων της οικονομίας μιας και θεωρήθηκε ότι οι ασαφείς σε πολλές περιπτώσεις κανόνες έδωσαν τα περιθώρια σε επίορκες διοικήσεις εταιριών να προβούν σε χειρισμούς με στόχο την παραπλάνηση των επενδυτών. Η Ευρωπαϊκή Ένωση, στην προσπάθειά της να ενισχύσει την αξιοπιστία και την συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, αποφάσισε την υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από όλες τις εταιρίες που συμμετέχουν στις οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές των χωρών-μελών της. Στην χώρα μας – και στο ίδιο διάστημα με την υπόλοιπη Ευρωπαϊκή Ένωση – τα κράτη-μέλη επέβαλαν την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο εταιρίες, αρχικά από το 2005.

Σύμφωνα με τους Καραγιώργο & Πιπερίδη (2010)¹, η υποχρεωτική εφαρμογή των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. για πολλούς αποτελεί την δεύτερη μεγαλύτερη επανάσταση στο χώρο της λογιστικής, ειδικά στη χώρα μας μετά και την καθιέρωση του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και της λογιστικής τυποποίησης που αυτό επέβαλε στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων. Συνεχίζουν αναφέροντας ότι τα Δ.Λ.Π. αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και τις διοικήσεις των επιχειρήσεων κατά την σύνταξη των οικονομικών τους καταστάσεων. Στόχος των Δ.Λ.Π. είναι αυτές οι αρχές και κανόνες να είναι ίδιες για τις επιχειρήσεις όλου του κόσμου.

1.2 Ιστορική Επισκόπηση

Ο αρχικός διεθνής ρυθμιστής των προτύπων, η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), συστάθηκε το 1973, κατά τη διάρκεια μιας περιόδου σημαντικών αλλαγών στις λογιστικές ρυθμίσεις. Στις ΗΠΑ, είχε μόλις δημιουργηθεί το FASB, ενώ στο πλαίσιο αυτής της, πρόσφατης, σύστασης της επιτροπής λογιστικών προτύπων, η ΕΕ ασχολήθηκε με το βασικό πλάνο του δικού της λογιστικού εναρμονιστικού σχεδίου (τέταρτη οδηγία), και τόσο ο ΟΗΕ όσο και ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) σύντομα δημιούργησαν τις δικές τους επιτροπές λογιστικής. Η IASB ξεκίνησε τις εργασίες της μετά από το Παγκόσμιο Συνέδριο Λογιστικής του 1972 (πενταετές συνέδριο του διεθνούς επαγγέλματος) μετά από μια άτυπη συνάντηση μεταξύ των εκπροσώπων του βρετανικού (το Ινστιτούτο Ορκωτών Λογιστών στην Αγγλία και την Ουαλία - ICAEW) και του αμερικανικού επαγγέλματος (το Αμερικανικό Ινστιτούτο Πιστοποιημένων Λογιστών-AICPA). Μια γρήγορη σειρά διαπραγματεύσεων οδήγησε στην προσχώρηση των επαγγελματιών φορέων του Καναδά, της Αυστραλίας, του Μεξικού, της Ιαπωνίας, της Γαλλίας, της Γερμανίας, των Κάτω Χωρών, της Νέας Ζηλανδίας και του Ηνωμένου Βασιλείου για τη σύσταση του διεθνούς οργανισμού. Λόγω της πίεσης (σε συνδυασμό με την οικονομική επιδότηση) από το Ηνωμένο Βασίλειο, το IASB ιδρύθηκε στο Λονδίνο, όπου ο διάδοχός του, το IASB, παραμένει σήμερα.

Κατά το πρώτο στάδιο της ύπαρξής της, η IASB είχε να αντιμετωπίσει περίπλοκες καταστάσεις. Μετά το σχηματισμό της Διεθνούς Ομοσπονδίας Λογιστών (IFAC) το 1977 (στο επόμενο Παγκόσμιο Συνέδριο Λογιστών), η IASB έπρεπε να αντιμετωπίσει τις προσπάθειες να καταστεί μέλος της IFAC. Κατόρθωσε να αντισταθεί, καταλήγοντας σε συμβιβασμό όπου η

¹ Καραγιώργος, Θ., Πιπερίδης, Α., (2010), “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεωρία & Πράξη, Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.)”, Εκδόσεις Μ. Αλεξοπούλου – Α. Καραγιώργος Ο.Ε., Θεσσαλονίκη

IASC παρέμεινε ανεξάρτητη, αλλά όλα τα μέλη του IFAC ήταν αυτομάτως μέλη της IASC και η IFAC μπόρεσε να ορίσει την ιδιότητα των μελών του συμβουλίου καθορισμού προτύπων. Μετά από μια μακρά περίοδο ανακατατάξεων, η συνεργασία των δύο οργανισμών ξεκίνησε το 1995 με την ανάληψη νέας διοίκησης για την IASC και έτσι ξεκίνησε μια νέα περίοδος διεργασιών και διαβουλεύσεων, όπου τα υπάρχοντα πρότυπα αναθεωρήθηκαν επανειλημμένα με σκοπό την κάλυψη οργανικών κενών στα ΔΠΧΠ (τότε ονομάζονταν Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης).

Το τέλος αυτής της φάσης καθορισμού των διεθνών προτύπων και η επίλυση αυτών των ζητημάτων προέκυψαν μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα μέχρι και το 2000. Τον Μάιο του ίδιου έτους, ψηφίστηκε η υιοθέτηση των προτύπων της IASC. Αυτό αποτέλεσε σημαντικό βήμα προς τα εμπρός για την IASC, η οποία ξεπεράστηκε γρήγορα από την ανακοίνωση τον Ιούνιο του 2000 ότι η Ευρωπαϊκή Επιτροπή σκόπευε να υιοθετήσει τα ΔΠΧΠ ως τα πρότυπα κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων εταιριών σε όλα τα κράτη μέλη. Τέλος, τον Ιούλιο του 2000, τα μέλη της IASC ψήφισαν να εγκαταλείψουν την προηγούμενη δομή του οργανισμού, η οποία βασιζόταν σε επαγγελματικούς φορείς, και υιοθέτησαν μια νέα δομή - από το 2001, τα πρότυπα θα καθορίζονταν από ένα επαγγελματικό συμβούλιο, χρηματοδοτούμενο από εθελοντικές συνεισφορές ενός νέου οργάνου εποπτείας².

1.3 Γενικές Πληροφορίες για τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς είναι πρότυπα και διερμηνείες τα οποία υιοθετούνται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και περιλαμβάνουν: α) Τα Δ.Π.Χ.Α., β) τα Δ.Λ.Π. και γ) τις διερμηνείες που δημιουργούνται από την Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ή την προγενέστερη Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών) και υιοθετούνται από το Συμβούλιο. Ακόμα και σήμερα χρησιμοποιούμε δύο όρους για την αναφορά μας σε αυτά. Αναφερόμαστε είτε με τον Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Δ.Λ.Π., είτε με τον όρο Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Δ.Π.Χ.Α. Αυτό συμβαίνει διότι μέχρι τον Μάρτιο του 2002 ονομάζονταν Δ.Λ.Π. και στην συνέχεια όσα πρότυπα υιοθετούνται ούτω καθεξής ονομάζονται Δ.Π.Χ.Α. (αρχικά με την ονομασία Δ.Π.Χ.Π.), (Καραγιώργος και Πιπερίδης, 2010).

Τα κύρια όργανα κατάρτισης και δημοσίευσης των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α. είναι:

² Wiley, (2018), “Interpretation and Application of IFRS Standards”, Published by: John Wiley & Sons Ltd

- Η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), η οποία είναι ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός με έδρα την πολιτεία του Delaware των Η.Π.Α.
- Το Σώμα Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB), με έδρα το Λονδίνο, το οποίο είναι μια ανεξάρτητη αρχή που έχει την ευθύνη κατάρτισης και έκδοσης των Λογιστικών Προτύπων.
- Η Συμβουλευτική Επιτροπή Προτύπων (SAC), η οποία εργάζεται με σκοπό την παροχή συμβουλών προς το IASB σχετικά με τις επιπτώσεις των προτεινόμενων προτύπων.
- Η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Λογιστικών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (IFRIC), η οποία ασχολείται με την ερμηνεία των προτύπων και την έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή τους.

1.4 Ρυθμιστικός Φορέας Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α.

Το Ίδρυμα IFRS³ είναι ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός δημοσίου συμφέροντος που έχει συσταθεί για να αναπτύξει ένα ενιαίο σύνολο υψηλής ποιότητας, κατανοητών, εφαρμόσιμων και παγκοσμίως αποδεκτών λογιστικών προτύπων – των προτύπων IFRS – καθώς και να προωθήσει και να διευκολύνει την υιοθέτηση των προτύπων. Τα πρότυπα των ΔΠΧΑ ορίζονται από το όργανο καθορισμού προτύπων του Ιδρύματος IFRS, το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Σύμφωνα με το Ίδρυμα IFRS, τα λογιστικά πρότυπα είναι ένα σύνολο αρχών που ακολουθούν οι εταιρείες όταν ετοιμάζουν και δημοσιεύουν τις οικονομικές καταστάσεις τους, παρέχοντας έναν τυποποιημένο τρόπο περιγραφής της οικονομικής απόδοσης της εταιρείας. Οι εταιρείες που είναι εισηγμένες σε δημόσια χρηματιστήρια και τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα υποχρεούνται νομίμως να δημοσιεύουν τις οικονομικές τους εκθέσεις σύμφωνα με τα συμφωνημένα λογιστικά πρότυπα. Η αποστολή του ιδρύματος είναι η ανάπτυξη των Δ.Π.Χ.Α. που φέρνουν τη διαφάνεια, την υπευθυνότητα και την αποτελεσματικότητα στις χρηματοπιστωτικές αγορές σε όλο τον κόσμο. Το έργο αυτό εξυπηρετεί το δημόσιο συμφέρον ενισχύοντας την εμπιστοσύνη, την ανάπτυξη και τη μακροπρόθεσμη οικονομική σταθερότητα στην παγκόσμια οικονομία. Σύμφωνα με τη σχετική δημοσίευση του ιδρύματος:

- Τα Δ.Π.Χ.Α. φέρνουν τη διαφάνεια βελτιώνοντας τη διεθνή συγκρισιμότητα και ποιότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών, επιτρέποντας στους επενδυτές και άλλους συμμετέχοντες στην αγορά να λαμβάνουν τεκμηριωμένες οικονομικές αποφάσεις.

³ <https://www.ifrs.org>

- Τα Δ.Π.Χ.Α. ενισχύουν επίσης την υπευθυνότητα μειώνοντας το χάσμα πληροφόρησης μεταξύ των παρόχων κεφαλαίου και των ανθρώπων στους οποίους έχουν εμπιστευθεί τα χρήματά τους. Τα πρότυπα παρέχουν τις πληροφορίες που απαιτούνται προκειμένου οι διοικήσεις των οργανισμών να λειτουργούν ακολουθώντας το γράμμα του νόμου και με όσο το δυνατόν πιο διαφανή τρόπο. Ως πηγή πληροφοριών συγκρίσιμων σε παγκόσμιο επίπεδο, τα Δ.Π.Χ.Α. είναι επίσης ζωτικής σημασίας για τους ρυθμιστές σε όλο τον κόσμο.
- Τέλος, τα Δ.Π.Χ.Α. συμβάλλουν στην οικονομική αποτελεσματικότητα, βοηθώντας τους επενδυτές να εντοπίζουν ευκαιρίες και κινδύνους σε όλο τον κόσμο, βελτιώνοντας έτσι την κατανομή κεφαλαίου. Η χρήση μιας ενιαίας, αξιόπιστης γλώσσας λογιστικής μειώνει το κόστος του κεφαλαίου και μειώνει το διεθνές κόστος αναφοράς για τις επιχειρήσεις.

Το Ίδρυμα IFRS έχει μια δομή διακυβέρνησης τριών επιπέδων, βασισμένη σε ανεξάρτητο συμβούλιο εμπειρογνομόνων (Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων), το οποίο διοικείται και εποπτεύεται από την επιτροπή των Trustees από όλο τον κόσμο, οι οποίοι με τη σειρά τους είναι υπόλογοι διοικητικού συμβουλίου των δημοσίων αρχών.

1.5 Διαδικασία Τυποποίησης των Προτύπων

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB) έχει μια επίσημη διαδικασία, η οποία εκπονήθηκε και δημοσιεύθηκε στο Εγχειρίδιο Διεργασιών Λειτουργίας του Ιδρύματος για τα Δ.Π.Χ.Α., τον Φεβρουάριο του 2013 από την Επιτροπή Επίβλεψης των Διαδικασιών (DPOC) και ενημερώθηκε τον Ιούνιο του 2016 για να συμπεριλάβει ορισμένες τελικές τροποποιήσεις (IFRS Taxonomy Due Process). Η Επιτροπή Επίβλεψης των Διαδικασιών είναι υπεύθυνη για:

- Την τακτική και έγκαιρη επανεξέταση, μαζί με το προσωπικό του IASB και του Ιδρύματος ΔΠΧΑ, των δραστηριοτήτων καθορισμού των προτύπων του IASB.
- Την επανεξέταση και την προτεινόμενη ενημέρωση του Εγχειριδίου Διεργασιών που σχετίζεται με την ανάπτυξη και την αναθεώρηση των Προτύπων, Διερμηνειών και της Ταξινόμησης των ΔΠΧΑ, ώστε να διασφαλιστεί ότι οι διαδικασίες που εφαρμόζονται ακολουθούν την βέλτιστη πρακτική.
- Την επανεξέταση της σύνθεσης των συμβουλευτικών ομάδων του IASB, ώστε να διασφαλιστεί η κατάλληλη ισορροπία των προοπτικών και η παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας των ομάδων αυτών.
- Την επικοινωνία με τρίτους σχετικά με ζητήματα που σχετίζονται με τη διαδικασία, σε συνεργασία με τον Διευθυντή της Επιτροπής των Trustee και το τεχνικό προσωπικό.

- Την παρακολούθηση της αποτελεσματικότητας του συμβουλίου των Δ.Π.Χ.Α., της Επιτροπής Διερμηνειών και άλλων οργάνων του Ιδρύματος ΔΠΧΑ, που σχετίζεται με τις δραστηριότητες καθορισμού των προτύπων.
- Την υποβολή συστάσεων προς την Επιτροπή των Trustees σχετικά με συνταγματικές αλλαγές που σχετίζονται με τη σύνθεση επιτροπών που αποτελούν αναπόσπαστο μέρος διαδικασίας τυποποίησης των προτύπων, κατά περίπτωση.

Τουλάχιστον ένα προτεινόμενο πρότυπο πρέπει να εκτίθεται για σχόλια και οι παρατηρήσεις αυτές θα πρέπει να επανεξεταστούν πριν από την έκδοση του τελικού προτύπου, με συζητήσεις ανοιχτές στο κοινό. Ωστόσο, αυτή η επίσημη διαδικασία πραγματοποιείται σε πιο στενό κύκλο, ενώ οι ευρύτερες διαβουλεύσεις πραγματοποιούνται σε μια πολύ μεγαλύτερη και πιο άτυπη βάση. Η ατζέντα του IASB καθορίζεται με διάφορους τρόπους. Ανά τακτά χρονικά διαστήματα, γίνονται προτάσεις από την επιτροπή των Trustees, την Συμβουλευτική Επιτροπή των Δ.Π.Χ.Α., τις διεθνείς εταιρείες λογιστικής και άλλους. Οι προτάσεις αυτές συζητούνται από το IASB και τα προσωρινά συμπεράσματα σχολιάζονται μαζί με τα διάφορα συμβουλευτικά όργανα. Τα έργα μεγάλης εμβέλειας τίθενται αρχικά σε διερευνητικό στάδιο, πράγμα που σημαίνει ότι γίνονται προκαταρκτικές εργασίες για τη συλλογή πληροφοριών σχετικά με το πρόβλημα και την εξεύρεση πιθανών λύσεων.

Μόλις ένα σχέδιο φθάσει στην τρέχουσα ατζέντα, η επίσημη διαδικασία είναι ότι το προσωπικό (μια ομάδα περίπου 20 τεχνικών στελεχών που απασχολείται μόνιμα από το IASB) συντάσσει έγγραφα τα οποία στη συνέχεια συζητούνται από το IASB σε ανοικτές συναντήσεις. Μετά από αυτή τη συζήτηση, το προσωπικό επαναδιατυπώνει το σχετικό σχέδιο, το οποίο στη συνέχεια συζητείται σε επόμενη συνεδρίαση. Θεωρητικά τουλάχιστον, υπάρχει μια εσωτερική διαδικασία όπου το προσωπικό προτείνει λύσεις και το IASB τις αποδέχεται ή τις απορρίπτει. Στην πράξη, ωστόσο, η διαδικασία αυτή είναι περισσότερο πολύπλοκη. Μερικές φορές (ειδικά για έργα όπως τα χρηματοπιστωτικά μέσα) μεταβιβάζεται στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου ιδιαίτερη ευθύνη για το έργο και συζητούν τα προβλήματα τακτικά με το σχετικό προσωπικό, συμβάλλοντας στην κατασκευή των εγγράφων που έρχονται προς συζήτηση στην Επιτροπή. Ομοίως, τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου μπορούν να γράψουν ή να μιλήσουν απευθείας στο προσωπικό εκτός της επίσημης διαδικασίας συνάντησης για να επισημάνουν ανησυχίες επί του θέματος.

Η διαδικασία τυποποίησης περιλαμβάνει έξι βασικά στάδια: (1) καθορισμός του έργου τυποποίησης ενός προτύπου, (2) σχεδιασμός του έργου, (3) ανάπτυξη και δημοσίευση ενός εγγράφου συζήτησης, (4) ανάπτυξη και δημοσίευση σχεδίου έκθεσης, (5) ανάπτυξη και

δημοσίευση του Δ.Π.Χ.Α. και (6) διαδικασίες μετά την έκδοση ενός Δ.Π.Χ.Α. Η διαδικασία περιλαμβάνει επίσης τη συζήτηση των εγγράφων που περιγράφουν τα κύρια θέματα και την ανάλυση των σχολίων που ελήφθησαν κατά τη διενέργεια των συζητήσεων και του σχολιασμού των σχεδίων έκθεσης. Εφόσον επιλυθούν όλα τα εκκρεμή ζητήματα, εφαρμόζεται η τελική ψηφοφορία και το πρότυπο τίθεται σε ισχύ.

Στα πλαίσια της αποτελεσματικής τυποποίησης και εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α. δημιουργούνται επίσημες ομάδες εργασίας, ειδικά για ορισμένα μεγάλα έργα, για την παροχή πρόσθετων πρακτικών συμβουλών και εμπειρογνωμοσύνης. Εκτός από αυτές τις επίσημες συμβουλευτικές διαδικασίες, το IASB διεξάγει επίσης δοκιμές σε επίπεδο ορισμένων προτύπων (παραδείγματα των οποίων είναι η αναφορά επιδόσεων και η ασφάλιση), όπου οι εθελοντές προετοιμάζουν τα προτεινόμενα νέα πρότυπα. Το IASB μπορεί επίσης να έχει κάποια μορφή δημόσιας διαβούλευσης κατά τη διάρκεια της διαδικασίας. Το IASB συνεργάζεται στενά με ενδιαφερόμενους φορείς σε όλο τον κόσμο για την αποτελεσματικότερη διενέργεια των διαδικασιών που διεκπεραιώνει, όπως επενδυτές, αναλυτές, ρυθμιστικές αρχές και διοικήσεις μεγάλων επιχειρήσεων.

Τέλος, το έργο του IASB χωρίζεται σε έργα ανάπτυξης και συντήρησης. Τα έργα ανάπτυξης είναι εκτεταμένα έργα όπως σημαντικές αλλαγές και τυποποίηση νέων Δ.Π.Χ.Α. Τα έργα συντήρησης αποτελούνται από διενέργεια τροποποιήσεων στα υπάρχοντα Δ.Π.Χ.Α., τα οποία είναι συνήθως μικρής εμβέλειας. Πριν την διενέργεια κάθε έργου, πραγματώνεται σημαντική ερευνητική προσπάθεια προκειμένου να αναλυθούν οι πιθανές επιπτώσεις από την εφαρμογή ενός Προτύπου καθώς και το πιθανό κόστος και τα οφέλη που δύναται να προκύψουν.

1.6 Ρυθμιστικό Πλαίσιο των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α.

Το Πλαίσιο για την Κατάρτιση και Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων καθορίζει τις έννοιες που διέπουν την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων, δηλαδή τους στόχους, τις παραδοχές, τα χαρακτηριστικά, τους ορισμούς και τα κριτήρια που διέπουν τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση. Ως εκ τούτου, το Πλαίσιο αναφέρεται συχνά ως "εννοιολογικό πλαίσιο" και ασχολείται με:

Τον στόχο των οικονομικών καταστάσεων: Σκοπός των οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με την οικονομική κατάσταση, τις επιδόσεις και τις μεταβολές της οικονομικής θέσης μιας οικονομικής οντότητας, η οποία είναι χρήσιμη σε ένα ευρύ φάσμα χρηστών κατά τη λήψη οικονομικών αποφάσεων (π.χ., εάν πρέπει να πωληθεί ή να διατηρηθεί μια επένδυση στην οικονομική οντότητα). Οι χρήστες μπορεί να είναι παρόντες ή/και πιθανοί

επενδυτές, εργαζόμενοι, δανειστές, προμηθευτές και άλλοι εμπορικούς πιστωτές, πελάτες, κυβερνήσεις και το κοινό. Επειδή οι επενδυτές είναι φορείς παροχής επιχειρηματικών κεφαλαίων, τεκμαίρεται ότι οι οικονομικές καταστάσεις που ικανοποιούν τις ανάγκες τους θα ικανοποιήσουν και τις περισσότερες ανάγκες άλλων χρηστών.

Τις υποκείμενες υποθέσεις: Κανονικά, οι δύο παραδοχές στις οποίες βασίζεται η κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων είναι η αρχή των δεδουλευμένων και αρχή της συνεχιζόμενης επιχειρηματικής δραστηριότητας. Βάσει της αρχής των δεδουλευμένων (Accrual Basis), οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να συντάσσονται τηρώντας την αρχή των δεδουλευμένων εσόδων και εξόδων, ενώ από την αρχή αυτή εξαιρείται η κατάσταση ταμειακών ροών, η οποία και συντάσσεται σε ταμειακή βάση. Βάσει της αρχής της συνεχούς επιχειρηματικής δραστηριότητας (Going Concern), οι διοικήσεις των εταιριών θα πρέπει να προβαίνουν στην εκτίμηση της δυνατότητας συνέχισης της επιχειρηματικής δραστηριότητας για διάστημα τουλάχιστον πέραν των δώδεκα μηνών.

Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά που καθορίζουν τη χρησιμότητα των πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις: Τα ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι τα χαρακτηριστικά που καθιστούν χρήσιμες τις πληροφορίες που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις. Σύμφωνα με το Πλαίσιο, τα τέσσερα βασικά ποιοτικά χαρακτηριστικά είναι: α) Ευκολία Κατανόησης, β) Συνάφεια, γ) Αξιοπιστία και δ) Συγκρισιμότητα.

- ❖ *Ευκολία Κατανόησης:* Η ευκολία κατανόησης αναφέρεται σε πληροφορίες που είναι εύκολα κατανοητές από τους χρήστες που έχουν μια λογική γνώση των επιχειρηματικών και οικονομικών δραστηριοτήτων, τη λογιστική κατάρτιση και την προθυμία να μελετήσουν τις πληροφορίες με εύλογη επιμέλεια.
- ❖ *Συνάφεια:* Η συνάφεια αναφέρεται σε πληροφορίες που σχετίζονται με τις ανάγκες λήψης αποφάσεων των χρηστών. Οι πληροφορίες έχουν την κατάλληλη ποιότητα όταν επηρεάζουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών, βοηθώντας τους να αξιολογήσουν το παρελθόν, το παρόν ή και μελλοντικά γεγονότα ή να επιβεβαιώσουν και να διορθώσουν τις προηγούμενες αξιολογήσεις τους. Η έννοια της συνάφειας συνδέεται στενά με την έννοια της ουσιαστικότητας (materiality). Το Πλαίσιο περιγράφει την ουσιαστικότητα ως ένα κατώτατο όριο ή ένα σημείο αποκοπής για πληροφορίες των οποίων η παράλειψη ή η ανακρίβεια θα μπορούσαν να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που ελήφθησαν με βάση τις οικονομικές καταστάσεις.
- ❖ *Αξιοπιστία:* Η αξιοπιστία αναφέρεται σε πληροφορίες που δεν περιέχουν υλικό σφάλμα και προκατάληψη και μπορεί να εξαρτάται από το γεγονός ότι οι χρήστες εκπροσωπούν πιστά εκείνο το οποίο είτε ισχυρίζεται είτε αντιπροσωπεύει ή λογικά αναμένεται να

αντιπροσωπεύσει. Σύμφωνα με το Πλαίσιο, για να είναι αξιόπιστες, οι πληροφορίες πρέπει να: α) είναι απαλλαγμένες από σημαντικά σφάλματα, β) είναι ουδέτερες, δηλαδή απαλλαγμένες από προκαταλήψεις, γ) αντιπροσωπεύουν πιστά τις συναλλαγές και άλλα γεγονότα που είτε υποτίθεται ότι αντιπροσωπεύουν είτε εύλογα αναμένεται να αντιπροσωπεύσουν, δ) είναι πλήρεις εντός των ορίων της σημαντικότητας και του κόστους.

- ❖ *Συγκρισιμότητα*: Η συγκρισιμότητα αναφέρεται σε πληροφορίες που είναι συγκρίσιμες στο χρόνο και μεταξύ των οντοτήτων. Για να επιτευχθεί η συγκρισιμότητα, οι συναλλαγές και τα γεγονότα θα πρέπει να λογιστικοποιούνται ομοίως από μια οντότητα σε ολόκληρη την οικονομική οντότητα, με την πάροδο του χρόνου για αυτήν την οντότητα καθώς και από διαφορετικές οντότητες.

Τον ορισμό, την αναγνώριση και τη μέτρηση των στοιχείων βάσει των οποίων καταρτίζονται οι οικονομικές καταστάσεις: Το Πλαίσιο περιγράφει τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων ως ευρείες κατηγορίες χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων που προκύπτουν από συναλλαγές καθώς και άλλα γεγονότα. Τα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων είναι:

- *Περιουσιακά στοιχεία*: Ένα στοιχείο ενεργητικού είναι ένας πόρος που ελέγχεται από την οικονομική οντότητα ως αποτέλεσμα γεγονότων του παρελθόντος και από το οποίο αναμένεται να προκύψουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη για την οικονομική οντότητα.
- *Υποχρεώσεις*: Μια υποχρέωση αποτελεί παρούσα υποχρέωση της οντότητας που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, η διευθέτηση των οποίων αναμένεται να οδηγήσει σε εκροή από την οικονομική οντότητα πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη.
- *Κεφάλαιο*: Το κεφάλαιο μιας οντότητας είναι το υπολειπόμενο ποσό των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας αφού αφαιρεθούν όλες οι υποχρεώσεις της.
- *Έσοδα*: Έσοδα είναι οι αυξήσεις των οικονομικών ωφελειών κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου με τη μορφή εισροών ή βελτιώσεων περιουσιακών στοιχείων ή μειώσεων υποχρεώσεων που έχουν ως αποτέλεσμα αυξήσεις των ιδίων κεφαλαίων, εκτός εκείνων που σχετίζονται με εισφορές από τους συμμετέχοντες σε μετοχές.
- *Έξοδα*: Τα έξοδα είναι μειώσεις των οικονομικών ωφελειών κατά τη διάρκεια της λογιστικής περιόδου με τη μορφή εκροών ή εξαντλήσεων περιουσιακών στοιχείων ή επιρρεπών υποχρεώσεων που οδηγούν σε μειώσεις των ιδίων κεφαλαίων, εκτός από εκείνες που σχετίζονται με διανομές σε συμμετοχικούς τίτλους.

Τις έννοιες που σχετίζονται με το κεφάλαιο και τη διατήρησή του: Το Πλαίσιο διακρίνει την χρηματοοικονομική έννοια του κεφαλαίου από την φυσική έννοια του κεφαλαίου. Οι περισσότερες οντότητες χρησιμοποιούν μια χρηματοοικονομική έννοια του κεφαλαίου, σύμφωνα με την οποία το κεφάλαιο ορίζεται σε νομισματικούς όρους ως το καθαρό ενεργητικό ή τα ίδια κεφάλαια της οντότητας. Σύμφωνα με μια φυσική έννοια του κεφαλαίου, το κεφάλαιο ορίζεται αντίθετα από την άποψη της φυσικής παραγωγικής ικανότητας της οντότητας. Σύμφωνα με την έννοια της διατήρησης του χρηματοοικονομικού κεφαλαίου, το κέρδος αποκτάται εάν το οικονομικό ποσό των καθαρών περιουσιακών στοιχείων στο τέλος της περιόδου υπερβαίνει το οικονομικό ποσό του καθαρού ενεργητικού στην αρχή της περιόδου, αφού αφαιρεθούν τυχόν εισφορές από και προς τους ιδιοκτήτες κατά την περίοδο αναφοράς. Σύμφωνα με την έννοια της διατήρησης του φυσικού κεφαλαίου, αντλείται κέρδος εάν η φυσική παραγωγική ικανότητα (ή λειτουργική ικανότητα) της οντότητας (ή οι πόροι ή τα κεφάλαια που απαιτούνται για την επίτευξη αυτής της ικανότητας) στο τέλος της περιόδου υπερβαίνει τη φυσική παραγωγική ικανότητα αρχής της περιόδου, μετά την εξαίρεση των εισφορών από και προς τους ιδιοκτήτες κατά τη διάρκεια της περιόδου αναφοράς.

1.7 Εφαρμογή των Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α.

Όταν τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται στην χώρα μας, τότε οι αντίστοιχες υπόχρεες οντότητες καταρτίζουν τις παρακάτω οικονομικές καταστάσεις⁴: α) Τον Ισολογισμό ή αλλιώς την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης, β) την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, γ) την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης, δ) την Κατάσταση Χρηματοροών και ε) το Προσάρτημα. Οι οικονομικές καταστάσεις από το α-δ είναι πίνακες στους οποίους εμφανίζονται τα στοιχεία από τον ισολογισμό και από ορισμένους άλλους λογαριασμούς της επιχείρησης που έχουν κεφαλαιώδη σημασία. Για τις οικονομικές αυτές καταστάσεις δίνονται περισσότερες και συμπληρωματικές πληροφορίες στο προσάρτημα. Δηλαδή, στο προσάρτημα εμφανίζονται επεξηγηματικές και άλλες σημαντικές πληροφορίες, που έχουν σκοπό να διευκολύνουν τους αναγνώστες στην αναγκαία και πλήρη ενημέρωσή τους.

Βάσει της φορολογικής νομοθεσίας, οι οικονομικές καταστάσεις που θα πρέπει να καταρτίζονται είναι ο Ισολογισμός (ή η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης) και η

⁴ Καραγιάννης Ι., Δ., Καραγιάννη Α., Δ., Καραγιάννης Δ., Ι., (2017), “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Λογιστική και Αναβαλλόμενη Φορολογία Ε.Λ.Π., Ενοποιημένες Χρηματ/μικές Καταστάσεις Ε.Λ.Π., Παραδείγματα-Εφαρμογές στην Πράξη”, 5η Έκδοση, Foropraxi

Κατάσταση Αποτελεσμάτων. Με τις οικονομικές καταστάσεις εξασφαλίζεται η συγκρισιμότητα τόσο με τις οικονομικές καταστάσεις που παρουσιάζει η ίδια η επιχείρηση στα προηγούμενα χρόνια, όσο και με τις οικονομικές καταστάσεις που παρουσιάζουν οι λοιπές ομοειδής επιχειρήσεις.

Τα Δ.Λ.Π. εφαρμόζονται υποχρεωτικά, για ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις από την 01.01.2005 και μετά, από τις Ανώνυμες Εταιρίες (Α.Ε.) που έχουν τις μετοχές του εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά. Προαιρετικά μπορούν επίσης να εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. και οι Α.Ε. που οι μετοχές τους δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, καθώς και οι Ε.Π.Ε. και οι Ι.Κ.Ε. εφόσον πρώτα αυτό εγκριθεί με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων με πλειοψηφία που καθορίζεται στις σχετικές διατάξεις των νόμων 4308/14, 2190/20 και 3190/55. Σε περίπτωση απόφασης εφαρμογής των Δ.Λ.Π. αυτά θα πρέπει να εφαρμοστούν για πέντε τουλάχιστον συνεχόμενες χρήσεις. Όταν πρόκειται για μητρικές εταιρίες και για ομίλους εταιριών, τότε στις παραπάνω καταστάσεις (α-ε), περιλαμβάνονται τόσο οι ατομικές καταστάσεις των μητρικών εταιριών, όσο και οι ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις των ομίλων των εταιριών που εντάσσονται με ευθύνη των μητρικών εταιριών.

1.7.1 Δημοσίευση των Οικονομικών Καταστάσεων

Οι Α.Ε. θα πρέπει να δημοσιεύουν τα παρακάτω στοιχεία, εφόσον εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π.: α) την περίληψη της σύστασης της Α.Ε., β) όλες τις τροποποιήσεις των άρθρων του καταστατικού, γ) την αλλαγή της σύνθεσης του Δ.Σ. (π.χ. παραίτηση μελών του Δ.Σ. και διορισμών νέων μελών), δ) τους ελεγκτές οι οποίοι επιμελούνται τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων (τους δύο βασικούς και τους δύο αναπληρωματικούς ελεγκτές με τα πλήρη τους στοιχεία, δηλαδή ονοματεπώνυμο, πατρώνυμο, έτος και τόπο γέννησης, πτυχίο Ανωτάτης Οικονομικής Σχολής και υπηκοότητα) και ε) όλες τις προαναφερθείσες οικονομικές καταστάσεις, καθώς και την πρόσκληση που συγκαλεί τους μετόχους σε συνέλευση. Όλα τα ανωτέρω θα πρέπει να δημοσιευτούν στο ΦΕΚ της Εφημερίδας της Κυβέρνησης μέσω Γ.Ε.ΜΗ. και να αναρτηθούν στην ιστοσελίδα της εταιρίας.

Στην περίπτωση των Ε.Π.Ε. και των Ι.Κ.Ε. θα πρέπει να δημοσιεύονται τα ακόλουθα στοιχεία: α) η περίληψη της σύστασης της εταιρίας, β) κάθε τροποποίηση του καταστατικού (π.χ. αποχώριση εταίρου, διορισμός διαχειριστών κ.λπ), καθώς επίσης και ο ισολογισμός με την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Τα ανωτέρω θα πρέπει να δημοσιευθούν επίσης στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης και στο Γ.Ε.ΜΗ., καθώς και στην ιστοσελίδα της εταιρίας.

Σύμφωνα με το άρθρο 42α. παρ. 5 του Ν.2190/20, τις οικονομικές καταστάσεις της Α.Ε. τις υπογράφουν: α) Ο Πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου (ή ο αναπληρωτής του), β) Ο

διευθύνων ή ο εντεταλμένος σύμβουλος και αν δεν υπάρχει τότε ένας σύμβουλος που ειδικά ορίζεται από το Διοικητικό Συμβούλιο και γ) Ο Προϊστάμενος του Λογιστηρίου. Οι Ετήσιες Οικονομικές Καταστάσεις και οι Ετήσιες Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις των Α.Ε., Ε.Π.Ε. και Ι.Κ.Ε. καθώς και η έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου και το Πιστοποιητικό Ελέγχου, δημοσιεύονται τουλάχιστον είκοσι ημέρες πριν από την συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης.

1.8 Σκοπός της Εργασίας

Σκοπός της εργασίας είναι η όσο το δυνατόν πιο σφαιρική επισκόπηση των όσων προβλέπει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 περί της αναβαλλόμενης φορολογίας. Μέσα από την εξέταση των διαδικασιών που προβλέπονται για την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικά υποχρεώσεων και απαιτήσεων, αλλά και μέσα από την σύνδεση των διατάξεων αυτών με την ελληνική νομοθεσία, εστιάζουμε στην επισκόπηση των πρακτικών θεμάτων που προκύπτουν από την εφαρμογή των όσων προβλέπονται.

1.9 Δομή της Εργασίας

Το πρώτο κεφάλαιο της εργασίας είναι αφιερωμένο στην σύντομη επισκόπηση των γενικών πληροφοριών που σχετίζονται με τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Α., όπως η ιστορική εξέλιξη της εισαγωγής τους, ο σκοπός της εφαρμογής τους, ποιοι είναι οι υπεύθυνοι φορείς για την σύνταξη και την επιμέλειά τους, ποιο είναι το ρυθμιστικό πλαίσιο που τα διέπει αλλά και ποια είναι η διαδικασία τυποποίησής τους. Το κεφάλαιο ολοκληρώνεται με την παράθεση του σκοπού της εργασίας, καθώς και της δομής της.

Στο δεύτερο κεφάλαιο προχωράμε στην επισκόπηση της διεθνούς αρθρογραφίας που σχετίζεται με το Δ.Λ.Π. 12 και πιο συγκεκριμένα εστιάζουμε στις πηγές εκείνες που προσεγγίζουν κριτικά το Πρότυπο με σκοπό να υπογραμμίσουν τα αμφιλεγόμενα σημεία που προκύπτουν από την εφαρμογή του.

Το τρίτο κεφάλαιο εστιάζει στην επισκόπηση του Θεσμικού Πλαισίου που διέπει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12.

Στο τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζεται ο χειρισμός της αναβαλλόμενης φορολογίας βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και πιο συγκεκριμένα μέσα από τις διατάξεις του

N.4308/14. Μέσα από την παράθεση λεπτομερών παραδειγμάτων αποσκοπούμε στην καλύτερη κατανόηση του θέματος της αναβαλλόμενης φορολογίας καθώς και της πρακτικής της εφαρμογής τα πλαίσια της ελληνικής πραγματικότητας.

Στο πέμπτο κεφάλαιο της εργασίας παρουσιάζονται τα συμπεράσματά μας, καθώς επίσης και οι περιορισμοί της εργασίας αλλά και οι προτάσεις μας για περαιτέρω έρευνα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΚΗ ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ

2.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο θα ασχοληθούμε με την επισκόπηση της διεθνούς βιβλιογραφίας που επικεντρώνεται στον σχολιασμό των όσων προβλέπει το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12, καθώς επίσης και του θέματος της Αναβαλλόμενης Φορολογίας και των επιπτώσεων αυτής. Σε γενικές γραμμές θα μπορούσαμε να δηλώσουμε τα εξής, όσον αφορά μια σύντομη επισκόπηση των όσων προβλέπει το Δ.Λ.Π. 12⁵: Το ΔΛΠ 12 προβλέπει τη λογιστική αντιμετώπιση των φόρων εισοδήματος. Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους εγχώριους και αλλοδαπούς φόρους που βασίζονται σε φορολογητέα κέρδη.

Ο τρέχων φόρος για τις τρέχουσες και τις προηγούμενες περιόδους είναι, στο βαθμό που δεν είναι αποπληρώνεται, αναγνωρισμένος ως υποχρέωση. Η υπεραξία του τρέχοντος φόρου αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο. Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις (ή απαιτήσεις) για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους αποτιμώνται στο ποσό που αναμένεται να καταβληθούν (ή να ανακτηθούν) στις (ή από τις) φορολογικές αρχές, χρησιμοποιώντας τους φορολογικούς συντελεστές (και τους φορολογικούς νόμους) που έχουν θεσπιστεί ή εφαρμοσθεί ουσιαστικά μέχρι το τέλος της περιόδου αναφοράς.

Το ΔΛΠ 12 απαιτεί από την οικονομική οντότητα να αναγνωρίσει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή (υπό ορισμένες προϋποθέσεις) αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση για όλες τις προσωρινές διαφορές, με ορισμένες εξαιρέσεις. Οι προσωρινές διαφορές είναι οι διαφορές μεταξύ της φορολογικής βάσης ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης και της λογιστικής του αξίας στην κατάσταση οικονομικής θέσης. Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

2.2 Επισκόπηση της Βιβλιογραφίας

Η κριτική προς το Δ.Λ.Π. 12 – αλλά και προς την προσέγγιση της φορολογίας των επιχειρήσεων - είναι κάτι που έχει απασχολήσει την διεθνή επιστημονική κοινότητα εδώ και πολλά χρόνια, καθώς το γενικό μοντέλο της κατάστασης οικονομικής θέσης, το οποίο αποτελεί

⁵ <https://www.ifrs.org>

τη βάση για το Δ.Λ.Π. 12 και τους αναβαλλόμενους φόρους, έχει επικριθεί εδώ και αρκετές δεκαετίες⁶. Έτσι, η έννοια των αναβαλλόμενων φόρων έχει οδηγήσει στην συγγραφή μεγάλου όγκου βιβλιογραφίας που παρέχει πληροφορίες για τις αδυναμίες του προτύπου – και όσων αυτό προβλέπει - τόσο από αναλυτική όσο και από εμπειρική άποψη.

Οι Guenther & Sansing (2000)⁷, χρησιμοποίησαν ένα αναλυτικό μοντέλο για τη διερεύνηση της αξίας της επιχείρησης όταν υπάρχουν προσωρινές διαφορές μεταξύ της χρονικής στιγμής κατά την οποία τα έσοδα και τα έξοδα αναγνωρίζονται για λόγους φορολογικής και χρηματοοικονομικής αναφοράς. Το μοντέλο έδειξε ότι οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μετατρέπουν τις λογιστικές αξίες των υποκείμενων υποχρεώσεων και περιουσιακών στοιχείων σε εκτιμήσεις των ταμειακών ροών μετά τη φορολογία στις οποίες βασίζεται η αγοραία αξία της επιχείρησης. Η ανάλυση των συγγραφέων φανέρωσε ότι εάν οι φορολογικές ελαφρύνσεις λαμβάνονται σε ταμειακή βάση και εάν τα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις καταχωρούνται στην παρούσα αξία των σχετικών μελλοντικών ταμειακών ροών, τότε η αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων είναι η καταγεγραμμένη αξία τους, ανεξάρτητα από το πότε το περιουσιακό στοιχείο θα αναγνωρισθεί ή από το πότε η υποχρέωση θα αντιστραφεί. Σύμφωνα με τους ερευνητές, εάν οι φορολογικές εκπτώσεις δεν λαμβάνονται κατά την πραγματοποίηση των δαπανών (π.χ. αποσβέσεις) ή εάν τα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις καταχωρούνται σε μεγαλύτερη από τη σημερινή αξία των σχετικών μελλοντικών ταμειακών ροών τους, τότε η αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων είναι μικρότερη από την καταγεγραμμένη αξία της, ενώ τέλος, η αξία του λογαριασμού αναβαλλόμενου φόρου είναι ανεξάρτητη από τη στιγμή που ο λογαριασμός αυτός θα αντιστραφεί.

Οι Bauman et al. (2001)⁸, ασχολήθηκαν με το ερευνητικό ερώτημα σχετικά με το αν οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν τους λογαριασμούς πρόβλεψης (valuation allowance) για την εμφάνιση όσο το δυνατόν περισσότερων δαπανών στο τρέχον έτος (και απορρόφησης όσο το δυνατόν περισσότερων εσόδων), με στόχο τη βελτίωση της μελλοντικής τους κερδοφορίας (το φαινόμενο «big bath»). Εξετάζοντας ένα περιορισμένο δείγμα 62 επιχειρήσεων, διαπίστωσαν

⁶ Brouwer, A., Naarding E., (2018), “Making Deferred Taxes Relevant”, Accounting in Europe, Vol. 15, No. 2, pp: 200-230

⁷ Guenther, D., A., Sansing, R., C., (2000), “Valuation of the Firm in the Presence of Temporary Book-Tax Differences: The Role of Deferred Tax Assets and Liabilities”, The Accounting Review, Vol. 75, No. 1, pp: 1-12

⁸ Bauman, C., Bauman, M., Halsey, R., (2001), “Do firms use the deferred tax asset valuation allowance to manage earnings?”, Journal of the American Taxation Association, Vol. 23, pp: 27–48

ότι η συσχέτιση μεταξύ της μεταβολής του αποτελέσματος - εξαιτίας της μεταβολής του λογαριασμού πρόβλεψης - και του ποσού της ζημίας που συνεπάγεται αυτή η μεταβολή, υποδηλώνει έντονα χαρακτηριστικά χειραγώγησης των αποτελεσμάτων. Σε παρόμοια συμπεράσματα καταλήγουν και οι Frank & Rego (2006)⁹, και οι Christensen et al. (2008)¹⁰.

Ο Dotan (2003)¹¹, απέδειξε μέσω της έρευνάς του ότι, ενώ ορισμένα στοιχεία των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων (ή των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων) έχουν αξία, τα αποσβεσμένα στοιχεία των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων (ή των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων) δεν εμφανίζουν καμία αξία, ανεξάρτητα από την περίοδο αντιστροφής αυτών των προσωρινών διαφορών. Σύμφωνα με τα ευρήματά του, όταν το περιουσιακό στοιχείο αποτιμάται σωστά στην αξία του στην επιχείρηση, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση καθίσταται περιττή. Τέλος, κατέληξε ότι για εκείνους τους αναβαλλόμενους φόρους που έχουν αξία, είναι η χρονική στιγμή των φορολογικών ταμειακών ροών και όχι η χρονική στιγμή της αντιστροφής τους που επηρεάζει την αξία τους.

Οι Erickson et al. (2004)¹², εστίασαν στις διαφορές των λογιστικών και φορολογικών αποτελεσμάτων που απορρέουν από τη διαχείριση των κερδών των επιχειρήσεων. Σύμφωνα με τους αρθρογράφους, το φαινόμενο αυτό αντιπροσωπεύει τις μόνιμες διαφορές που μπορεί να φανερώνουν τη διοικητική επιθετικότητα στην αναφορά των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Πολλές εταιρείες είναι διατεθειμένες να καταβάλλουν υψηλότερο φόρο εισοδήματος για τα απεικονιζόμενά τους κέρδη ως ένδειξη της αξιοπιστίας τους και συνεπώς να συμπεριλαμβάνουν τα κέρδη αυτά τόσο στα λογιστικά όσο και στα φορολογητέα εισοδήματα.

Η έρευνα του Hanlon (2005)¹³, εστιάζει στην εξέταση της επίδρασης των διαφορών μεταξύ των λογιστικών και φορολογικών αποτελεσμάτων, στη διαχείριση των κερδών (earnings management), των δεδουλευμένων στοιχείων (accruals) και των ταμειακών ροών

⁹ Frank, M., Rego, S., (2006), "Do managers use the valuation allowance account to manage earnings around certain earnings targets?", *Journal of the American Taxation Association*, Vol. 28, pp: 43-65

¹⁰ Christensen, T., Paik, G., Stice, E., (2008), "Creating a bigger bath using the deferred tax valuation allowance", *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 35, pp: 601-625

¹¹ Dotan, A., (2003), "On the value of deferred taxes", *Asia-Pacific Journal of Accounting Economics*, Vol. 10, Issue 2, pp: 173-186

¹² Erickson, M., Hanlon, M., & Maydew, E., (2004), "How much will firms pay for earnings that do not exist? Evidence of taxes paid on allegedly fraudulent earnings", *The Accounting Review*, Vol. 79, No. (2), pp: 387-408

¹³ Hanlon, M., (2005), "The persistence and pricing of earnings, accruals, and cash flows when firms have large book tax differences", *The Accounting Review*, Vol. 80(1), pp: 137-166

(cash flow) για κέρδη μίας περιόδου. Επίσης διερευνάται και εάν το επίπεδο των λογιστικών και φορολογικών διαφορών επηρεάζει τις εκτιμήσεις των επενδυτών σχετικά με τη διατήρηση των μελλοντικών κερδών μιας επιχείρησης. Σύμφωνα με τα ευρήματα του συγγραφέα, οι επιχειρήσεις με μεγάλες διαφορές μεταξύ των λογιστικών και φορολογικών αποτελεσμάτων έχουν κέρδη τα οποία είναι λιγότερο ανθεκτικά (δηλαδή δεν εμφανίζουν σταθερή απόδοση για τα έτη που αφορά η έρευνα), συγκριτικά με τις επιχειρήσεις που εμφανίζουν μικρότερες διαφορές μεταξύ των φορολογικών και λογιστικών τους αποτελεσμάτων. Επιπλέον, τα ευρήματα της εργασίας του είναι συνεπή με τις στάσεις και τις προσδοκίες των επενδυτών, οι οποίοι ερμηνεύουν τις μεγάλες διαφορές λογιστικών και φορολογικών αποτελεσμάτων (το εισόδημα των λογιστικών βιβλίων να είναι μεγαλύτερο από το φορολογητέο εισόδημα) ως «κόκκινη σημαία» (red flag) και μειώνουν την προσδοκία τους για μελλοντική διατήρηση κερδών. Ωστόσο, για τις επιχειρήσεις που εμφανίζουν μεγάλες λογιστικές και φορολογικές διαφορές (με το εισόδημα βιβλίων να είναι μικρότερο από το φορολογητέο εισόδημα), οι επενδυτές τείνουν να υπερεκτιμούν τις αποδόσεις των εταιριών αυτών για τα επόμενα έτη – ένα εύρημα που έρχεται σε συμφωνία με την έρευνα του Sloan (1996)¹⁴.

Οι Graham et al. (2011)¹⁵, διενήργησαν μια διεξοδική επισκόπηση της διεθνούς βιβλιογραφίας περί της λογιστικής της φορολογίας εισοδήματος. Εξέτασαν λεπτομερώς τις υπάρχουσες μελέτες - υπογραμμίζοντας τα ερευνητικά ερωτήματα που εξετάστηκαν (τα περισσότερα αφορούν το αν οι φορολογικοί λογαριασμοί χρησιμοποιούνται για τη διαχείριση των κερδών) - και ολοκλήρωσαν την επισκόπησή τους με προτάσεις για μελλοντική έρευνα. Η εργασία τους αποτελεί σημείο αναφοράς όσον αφορά το θέμα της φορολογίας εισοδήματος και των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων.

Ο Laux (2013)¹⁶, προχώρησε στην εμπειρική διερεύνηση σχετικά με το αν οι αναβαλλόμενοι φόροι παρέχουν αυξημένες πληροφορίες αναφορικά με τις μελλοντικές πληρωμές φόρων και διερευνά το κατά πόσο η σχέση επηρεάζεται από το αν και πότε θα αναστραφούν οι λογαριασμοί αναβαλλόμενου φόρου. Τα ευρήματα απέδειξαν ότι ενώ οι αναβαλλόμενοι φόροι παρέχουν αυξημένες πληροφορίες για μελλοντικές πληρωμές φόρων, το μέγεθος των πληροφοριών είναι μικρό. Επιπλέον, σύμφωνα με τις θεωρητικές προβλέψεις

¹⁴ Sloan, R., G., (1996), “Do Stock Prices Fully Reflect Information in Accruals and Cash Flows About Future Earnings?”, *The Accounting Review*, Vol. 71, No. 3, pp: 289-315

¹⁵ Graham, J. R., Raedy, J. S., & Shackelford, D. A., (2012), “Research in accounting for income taxes”, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 53, pp: 412-434

¹⁶ Laux, R. C., (2013), “The association between deferred tax assets and liabilities and future tax payments”, *The Accounting Review*, Vol. 88(4), pp: 1357–1383

(Guenther και Sansing 2000, Dotan 2003), η ανάλυση δείχνει ότι υπάρχει ασύμμετρη σχέση μεταξύ των αναβαλλόμενων φόρων και των μελλοντικών φορολογικών πληρωμών. Τέλος, ο συγγραφέας υπογραμμίζει ότι σύμφωνα με τα στοιχεία της εμπειρικής του διερεύνησης, η αύξηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υπολοίπων δεν αναβάλλει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων.

Η μελέτη των Hanlon et al. (2014)¹⁷, επικεντρώθηκε στη διαχρονική αξία της κατάστασης οικονομικής θέσης σε σχέση με την προσέγγιση της κατάστασης αποτελεσμάτων της αναβαλλόμενης φορολογίας και αν η σχετική αξία σχετίζεται με την υποχρέωση των επιχειρήσεων να αναφέρουν τις αναβαλλόμενες φορολογικές συνέπειες των αναπροσαρμογών των στοιχείων του ενεργητικού τους. Τα αποτελέσματα της έρευνάς τους υποδηλώνουν ότι η προσαύξηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υπολοίπων συσχετίζεται άμεσα μεταξύ της κατάστασης οικονομικής θέσης και της κατάστασης αποτελεσμάτων και αυτό αποδίδεται στην αναβαλλόμενη φορολογία ορισμένων αναπροσαρμογών των στοιχείων του ενεργητικού (συγκεκριμένα, ενσώματων ακινητοποιήσεων και επενδύσεων σε συμμετοχικούς τίτλους).

Οι Wahab & Holland (2015)¹⁸, εξέτασαν στην εργασία τους τις διαδικασίες που δημιουργούν διαφορές μεταξύ των λογιστικών και φορολογικών στοιχείων και κατέληξαν σε τρεις σημαντικές παρατηρήσεις. Πρώτον, εάν οι διαφορές μεταξύ των λογιστικών και φορολογικών αποτελεσμάτων μεταβάλλονται διαχρονικά, επηρεάζεται η εγκυρότητα της χρήσης μιας ενιαίας παρατήρησης (δηλαδή μιας μεμονωμένης οικονομικής-φορολογικής χρήσης) ως αντιπροσωπευτικού μέτρου της φορολογικής συμπεριφοράς μιας εταιρίας καθώς και τον μελλοντικών προβλέψεων. Αυτό έχει άμεσες επιπτώσεις στην ανάλυση της εταιρικής απόδοσης όσον αφορά τα αποτελέσματα μετά από φόρους και ευρύτερα όσον αφορά την αξιολόγηση της εταιρικής συμπεριφοράς σε σχέση με τις ευρύτερες κοινωνικές προσδοκίες. Δεύτερον, οι διαφορές αυτές παρέχουν μια εικόνα για την εταιρική συμπεριφορά. Μια συνεχώς (και με μεγάλες αποκλίσεις) μεταβαλλόμενη διαφορά μεταξύ των φορολογικών και λογιστικών αποτελεσμάτων, εκπέμπει αρνητικά μηνύματα και δημιουργεί ερωτηματικά ως προς την εγκυρότητα των εικονιζόμενων στοιχείων. Τρίτον, στο βαθμό που μπορούν να χρησιμοποιηθούν αυτές οι φορολογικές-λογιστικές διαφορές ως μέτρο σύγκρισης, μπορούν να

¹⁷ Hanlon, D., Navissi F., Soepriyanto G., (2014), “The value relevance of deferred tax attributed to asset revaluations”, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Vol. 10, pp: 87-99

¹⁸ Wahab, N., S., A., Holland K., (2015), “The persistence of book-tax differences”, *The British Accounting Review*, Vol., 47, pp: 339-350

εξαχθούν χρήσιμα συμπεράσματα αναφορικά με τον φορολογικό σχεδιασμό της εκάστοτε επιχείρησης.

Οι Brouwer & Naarding (2018), σε μια προσπάθεια ολιστικής επισκόπησης των όσων προβλέπει το Δ.Λ.Π. 12, καθώς και της παγκόσμιας βιβλιογραφίας, προσπαθούν να αναλύσουν τα εννοιολογικά προβλήματα της τρέχουσας (εφαρμοστέας) λογιστικής για τους αναβαλλόμενους φόρους, προτείνοντας παράλληλα λύσεις που προκύπτουν μέσα από την εις βάθος μελέτη τους, έτσι ώστε τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς να προσεγγίσουν πιο αποτελεσματικά το ζήτημα της αναβαλλόμενης φορολογίας. Σύμφωνα με τους αρθρογράφους, τα εμπειρικά αποτελέσματα πρωτύπων ερευνών σχετικά με τους αναβαλλόμενους φόρους πρέπει να συμπεριληφθούν στη διαδικασία καθορισμού των βασικών διατάξεων των λογιστικών προτύπων. Υπογραμμίζουν, ότι οι αναβαλλόμενοι φόροι πρέπει να αναγνωρίζονται μόνο για προσωρινές διαφορές που θα έχουν ως αποτέλεσμα πραγματικές μελλοντικές πληρωμές φόρων ή / και φορολογικές εισπράξεις. Οι προσωρινές διαφορές για τις οποίες έχει ήδη πραγματοποιηθεί η φορολογική ταμειακή ροή έχουν επιπτώσεις στην αποτίμηση για το υποκείμενο περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση και θα πρέπει συνεπώς να λογιστικοποιούνται με βάση την προσέγγιση προσαρμογής αποτίμησης. Τονίζουν το γεγονός ότι θα πρέπει ευθυγραμμιστεί επί της ουσίας ο αναβαλλόμενος φόρος με τις αναμενόμενες μελλοντικές ταμειακές ροές προκειμένου να είναι επιτευχθεί ένα πιο αποτελεσματικό σύστημα αποτίμησης. Τέλος, καταλήγουν στο συμπέρασμα ότι τα αναβαλλόμενα φορολογικά υπόλοιπα θα πρέπει να αποτιμώνται σε προεξοφλημένη βάση έτσι ώστε η χρονική αξία αυτών να αντικατοπτρίζει μια πιο ρεαλιστική εικόνα των αποτελεσμάτων.

2.3 Συμπεράσματα Κεφαλαίου

Όπως παρατηρούμε από την επισκόπηση της διεθνούς αρθρογραφίας, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις επηρεάζουν ένα σημαντικό εύρος των συστατικών στοιχείων και λογαριασμών των επιχειρήσεων, με το σημαντικότερο μέγεθος, προφανώς, να είναι αυτό των δημοσιευμένων εταιρικών κερδών. Δεδομένων των τυπικών αδυναμιών του Δ.Λ.Π. 12, ωστόσο, διακρίνουμε τις έντονες ανησυχίες της επιστημονικής κοινότητας αναφορικά με τις διαρθρωτικές αλλαγές που θα πρέπει να ενσωματωθούν στο Πρότυπο. Το σημαντικότερο ίσως συμπέρασμα από την ανάγνωση των ανωτέρω πηγών είναι το ότι οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις θα πρέπει να διενεργούνται κατά τρόπο τέτοιο που να εξασφαλίζεται η μη αλλοίωση της συνολικής εικόνας και της

απόδοσης της επιχείρησης, έτσι ώστε να διατηρούνται οι ισορροπίες και να υπάρχει έγκυρη και έγκαιρη ενημέρωση προς όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ Δ.Λ.Π. 12

3.1 Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο γίνεται ανάλυση του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12 – Φόρος Εισοδήματος. Συγκεκριμένα, το κεφάλαιο ξεκινά με μια αναφορά στις βασικές έννοιες που είναι απαραίτητες ώστε να γίνουν κατανοητές οι ενότητες που παρουσιάζονται στην συνέχεια του κεφαλαίου. Προχωρώντας, γίνεται μια παρουσίαση των εννοιών της τρέχουσας και αναβαλλόμενης φορολογίας καθώς και των τεχνικών μέσω των οποίων αναγνωρίζεται τα παραπάνω. Τέλος, γίνεται μια εκτενής αναφορά σε ειδικές περιπτώσεις αναβαλλόμενης φορολογίας καθώς παρουσιάζονται και όλες οι απαραίτητες γνωστοποιήσεις που προβλέπονται από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12.

3.2 Σκοπός του Προτύπου

Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Το κυρίως θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από¹⁹:

- (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.

3.3 Βασικές Αρχές του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12

- Με την αναγνώριση ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης η οικονομική οντότητα αναμένει να ανακτήσει ή να διακανονίσει τη λογιστική αξία του στοιχείου αυτού. Εάν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός της λογιστικής αξίας του στοιχείου, είναι πιθανό να οδηγήσει σε αύξηση ή μείωση των μελλοντικών πληρωμών φόρου σε σχέση με αυτές που

¹⁹ <https://www.ifrs.org>

θα υπήρχαν αν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός δεν είχε καμία φορολογική επίδραση, τότε η επιχείρηση, υπό ορισμένες εξαιρέσεις, θα πρέπει να αναγνωρίσει μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση.

- Ο φόρος εισοδήματος είναι ένα έξοδο που αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, αν οι συναλλαγές και τα οικονομικά γεγονότα που προκαλούν αυτή τη φορολογική επίδραση αναγνωρίζονται, επίσης στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης για την περίοδο. (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος» Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος»)
- Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αν οι συναλλαγές και τα γεγονότα που αφορούν αυτή τη φορολογική επίδραση αναγνωρίζονται, επίσης στα ίδια κεφάλαια.
- Η αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε μία συνένωση επιχειρήσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από αυτή τη συνένωση ή το ποσό του κέρδους μίας αγοράς ευκαιρίας.²⁰

3.4 Ορισμοί Του Προτύπου

- **Λογιστικό αποτέλεσμα** είναι το καθαρό κέρδος ή ζημία μιας περιόδου, πριν από την αφαίρεση του εξόδου του φόρου.
- **Φορολογητέο εισόδημα** (φορολογική ζημία) είναι το ποσό του κέρδους (ή ζημίας) μιας περιόδου, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν τεθεί από τις φορολογικές αρχές, επί του οποίου είναι πληρωτέοι (επιστρεπτέοι) οι φόροι εισοδήματος.
- **Έξοδο φόρου** (έσοδο φόρου) είναι το συγκεντρωτικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της περιόδου και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.
- **Τρέχων φόρος** είναι το ποσό των πληρωτέων (επιστρεπτέων) φόρων εισοδήματος που αφορά στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) μιας περιόδου.
- **Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις** είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν σε φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

²⁰ Grant Thornton (2009), “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S.”, 3η Αναθεωρημένη Έκδοση, Grant Thornton,σελ:290

- **Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις** είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε:
 - (α) εκπεστέες προσωρινές διαφορές,
 - (β) μεταφερόμενες αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές, και
 - (γ) μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους
- **Προσωρινές διαφορές** είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης του. Οι προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι:
 - (α) είτε φορολογητέες προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται,
 - είτε εκπεστέες προσωρινές διαφορές οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται (εξοφλείται).
- Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.²¹

3.5 Τρέχουσα και Αναβαλλόμενη Φορολογία

Στο φορολογικό σύστημα της Ελλάδας, όπως και σε πολλά άλλα φορολογικά συστήματα ανά τον κόσμο υπάρχει η αρχή ότι το λογιστικό και φορολογικό αποτέλεσμα που προκύπτουν στο τέλος της περιόδου για μια οικονομική οντότητα προκύπτουν με διαφορετικό τρόπο. Αυτή η διαφορά οφείλεται στο γεγονός ότι οι φορολογικές αρχές χρησιμοποιούν διαφορετικές πολιτικές για το προσδιορισμό του φορολογικού αποτελέσματος από αυτές που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος.

Οι επιχειρήσεις συνήθως καταρτίζουν μια κατάσταση αναμόρφωσης των λογιστικών κερδών στα φορολογητέα κέρδη στην οποία αναφέρονται όλες οι διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογικών κερδών.

Παραδείγματα τέτοιων διαφορών μπορούν να είναι τα μη εκπιπτόμενα έξοδα, τα έξοδα που εκπίπτουν με διαφορετικά κριτήρια(πχ ταμειακή βάση) από αυτά με τα οποία αναγνωρίζονται,

²¹ <https://www.ifrs.org>

τα έξοδα που υπολογίζονται με διαφορετικό τρόπο για φορολογικούς σκοπούς από ότι για λογιστικούς(πχ αποσβέσεις).

Οι διαφορές αυτές μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ως εξής:

- **Μόνιμες διαφορές:** Είναι οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης οι οποίες όμως δεν μπορούν να αναστραφούν. Παραδείγματα τέτοιων διαφορών μπορούν να αποτελέσουν οι μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.
- **Προσωρινές Διαφορές:** Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12, προσωρινή διαφορά (temporary difference) είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή άλλου στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της φορολογικής του βάσης, που η οντότητα αναμένει να επηρεάσει στο μέλλον τα φορολογητέα αποτελέσματα, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης θα ανακτηθεί ή διακανονιστεί, ή στην περίπτωση άλλων στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όταν θα επηρεαστούν τα φορολογητέα αποτελέσματα.²²

3.6 Τρέχουσα Φορολογία

Η κάθε οικονομική οντότητα στο τέλος της λογιστικής χρήσης πρέπει να καταβάλει και το ποσό του φόρου που έχει υπολογιστεί από τις φορολογικές αρχές. Το παραπάνω προαναφερθέν ποσό αποτελεί και τον τρέχοντα φόρο για την επιχείρηση. Ο τρέχων φόρος υπολογίζεται επί των φορολογητέων κερδών της χρήσης και αποτελεί μια βραχυπρόθεσμη υποχρέωση για την επιχείρηση.

3.6.1 Αναγνώριση Τρέχουσας Φορολογίας

Το ποσό του φόρου το οποίο αναλογεί τόσο στη τρέχουσα αλλά και σε προηγούμενες αποτελεί υποχρέωση αν δεν έχει καταβληθεί. Αντιθέτως, αν το ποσό που καταβλήθηκε τόσο για την τρέχουσα όσο και για τις προηγούμενες περιόδους είναι μεγαλύτερο από το ποσό που οφείλεται και που αναλογεί σε αυτές τις περιόδους, τότε η διαφορά αναγνωρίζεται ως απαίτηση.

Συνεχίζοντας, αν προκύπτει ενδεχόμενο όφελος το οποίο σχετίζεται με φορολογική ζημία η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για ανάκτηση φόρου προηγούμενης περιόδου, τότε το

²² Grant Thornton (2009), “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S.”, 3η Αναθεωρημένη Έκδοση, Grant Thornton,σελ:291-292

όφελος αυτό αναγνωρίζεται ως απαίτηση. Εδώ, θα πρέπει να τονιστεί ότι η συγκεκριμένη δυνατότητα δεν αναγνωρίζεται από την Ελληνική φορολογική νομοθεσία.

Τέλος, στην περίπτωση που χρησιμοποιείται φορολογική ζημία για ανάκτηση φόρου προηγούμενης περιόδου, η ωφέλεια αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο στην περίοδο που προκύπτει η φορολογική ζημία, εάν αναμένεται ότι η ωφέλεια θα εισρεύσει στην επιχείρηση και μπορεί να υπάρξει αξιόπιστη μέτρηση.²³

3.6.2 Μέτρηση Τρέχουσας Φορολογίας

Η αναμενόμενη αξία καταβολής είναι το ποσό στο οποίο καταβάλλονται όλες οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις, χρησιμοποιώντας πάντα τους φορολογικούς συντελεστές που είναι σε ισχύ ή θα βρίσκονται σε ισχύ μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.²⁴

3.7 Αναβαλλόμενη Φορολογία

Όπως αναφέρθηκε και πιο πάνω οι διαφορές ανάμεσα στο λογιστικό και φορολογικό αποτέλεσμα μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ως εξής: α)στις μόνιμες και β)στις προσωρινές. Οι προσωρινές διαφορές βέβαια είναι αυτές οι οποίες προκύπτουν από το γεγονός ότι ένα λογιστικό γεγονός μίας χρήσης έχει φορολογική επίδραση σε μια άλλη χρήση.

3.7.1 Φορολογική Βάση

Προκειμένου να διαπιστώσει κανείς την ύπαρξη είτε αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης είτε αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης πρέπει να προβεί σε σύγκριση της λογιστικής αξίας του στοιχείου του ενεργητικού ή της υποχρέωσης και της φορολογικής βάσης. Φορολογική βάση παρουσιάζουν τόσο τα στοιχεία του ενεργητικού όσο και οι υποχρεώσεις. Συγκεκριμένα:

- **Φορολογική βάση στοιχείου του ενεργητικού:** 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 ανακτήσει 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.

^{23,24} Grant Thornton (2009), “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S.”, 3η Αναθεωρημένη Έκδοση, Grant Thornton,σελ:292-293

- **Φορολογική βάση υποχρέωσης:** Η φορολογική βάση μιας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά σε σχέση με αυτή την υποχρέωση σε μελλοντικές περιόδους. Στην περίπτωση εσόδου το οποίο εισπράττεται προκαταβολικά, η φορολογική βάση της προκύπτουσας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό του εσόδου που δε θα είναι φορολογητέο σε μελλοντικές περιόδους.²⁵

3.7.2 Τεχνική Αναγνώρισης Αναβαλλόμενης Φορολογικής Υποχρέωσης

Περιουσιακά Στοιχεία: Η καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου αναπόφευκτα θα οδηγήσει στην ανάκτηση της λογιστικής αξίας του με την μορφή οικονομικών ωφελειών που θα αποκτηθούν από την επιχείρηση σε μελλοντικές περιόδους. Όπως σημειώνεται από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12, όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την φορολογική βάση του, το ποσό των φορολογητέων οικονομικών ωφελειών θα υπερβαίνει το ποσό που θα επιτρέπεται ως έκπτωση για φορολογικούς σκοπούς. Η διαφορά αυτή είναι μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά και η υποχρέωση πληρωμής του προκύπτοντος φόρου εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους είναι μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Υποχρεώσεις: Το αντίθετο ακριβώς συμβαίνει στην περίπτωση των υποχρεώσεων. Συγκεκριμένα, και σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12, όταν η λογιστική αξία μιας υποχρέωσης είναι μικρότερη από την φορολογική της βάση τότε αναγνωρίζεται μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.²⁶

3.7.3 Τεχνική Αναγνώρισης Αναβαλλόμενης Φορολογικής Απαίτησης

Περιουσιακά στοιχεία: Η τεχνική αναγνώρισης της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης είναι παρόμοια με τα όσα αναφέρθηκαν για τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Συγκεκριμένα, όταν η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι μικρότερη από την φορολογική του βάση, τότε σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, εφόσον βέβαια είναι πιθανό ότι η επιχείρηση θα έχει αρκετά μελλοντικά φορολογικά κέρδη ώστε να επωφεληθεί από την φορολογική αυτή

^{25,26} Grant Thornton (2009), “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S.”, 3η Αναθεωρημένη Έκδοση, Grant Thornton,σελ:297-300

έκπτωση. Όταν η φορολογική βάση του στοιχείου είναι μεγαλύτερη, τότε αναμένεται ότι οι φορολογικές εκπτώσεις στο μέλλον θα είναι μεγαλύτερες και επομένως θα πληρωθεί μικρότερος φόρος. Συμπερασματικά, λοιπόν, έχουμε την δημιουργία ενός φορολογικού οφέλους το οποίο αναγνωρίζεται σήμερα, εφόσον βέβαια πιθανολογείται ότι το όφελος αυτό θα εισρεύσει στην επιχείρηση.

Υποχρεώσεις: Αντιθέτως, στην περίπτωση των υποχρεώσεων η τεχνική που ακολουθείται είναι η αντίστροφη. Συνεπώς, όταν η λογιστική αξία μιας υποχρέωσης, είναι μεγαλύτερη από την φορολογική της βάση, τότε δημιουργείται μια προσωρινή εκπεστέα διαφορά, οπότε αναγνωρίζεται μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Από την χρονική στιγμή που η παραπάνω υποχρέωση παύει να υπάρχει καθώς έχει διακανονιστεί, θα έχουμε και εκροή οικονομικών πόρων από την επιχείρηση χωρίς όμως αυτό το γεγονός να επηρεάζει το λογιστικό αποτέλεσμα. Βέβαια, αν η παραπάνω εκροή ή μέρος αυτής αφαιρεθεί από το μελλοντικό φορολογικό κέρδος, τότε θα έχουμε μια μείωση του φόρου εισοδήματος που θα καταβληθεί και συνεπώς θα δημιουργηθεί μια απαίτηση που υπάρχει σήμερα και αφορά ένα μελλοντικό φορολογικό γεγονός.²⁷

3.7.4 Αναγνώριση Αναβαλλομένης Φορολογίας

Μόνιμες Διαφορές: Όπως προαναφέρθηκε και παραπάνω οι μόνιμες διαφορές δηλαδή οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης οι οποίες δεν μπορούν να αναστραφούν δεν δημιουργούν υποχρέωση αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας.

Φορολογητέες Προσωρινές Διαφορές: Οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές είναι εκείνες που στο παρόν θα προκαλέσουν την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, ενώ στο μέλλον και καθώς η αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται η διακανονίζεται, θα προκαλέσουν την πληρωμή υψηλότερων φόρων. Αναλυτικότερα, καθώς η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την φορολογική του βάση, τα λογιστικά κέρδη υπερβαίνουν τα φορολογικά. Έτσι, η επιχείρηση θα πληρώσει τώρα τον μικρότερο δυνατό φόρο και θα αναγνωρίσει μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση η οποία

²⁷ Grant Thornton (2009), “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S.”, 3η Αναθεωρημένη Έκδοση, Grant Thornton,σελ:301

ουσιαστικά αντιπροσωπεύει τους φόρους που θα πληρώσει στο μέλλον. Αυτό συμβαίνει, διότι η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ανακτάται η της υποχρέωσης διακανονίζεται.²⁸

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 προσωρινές διαφορές επίσης προκύπτουν όταν²⁹:

- Το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων κατανέμεται μέσω της αναγνώρισης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν, στην εύλογη αξία τους, αλλά καμία ισοδύναμη προσαρμογή δεν γίνεται για φορολογικούς σκοπούς.
- Περιουσιακά στοιχεία επανεκτιμώνται, χωρίς να γίνει ισοδύναμη προσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς.
- Προκύπτει υπεραξία σε συνένωση επιχειρήσεων
- Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου η υποχρέωσης κατά την αρχική καταχώρηση διαφέρει από την αρχική λογιστική αξία του, για παράδειγμα όταν μια επιχείρηση ωφελείται από μη φορολογητέες κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία.
- Η λογιστική αξία των επενδύσεων σε θυγατρικές υποκαταστήματα και συγγενείς ή των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες γίνεται διαφορετική από την φορολογική βάση της επένδυσης ή του δικαιώματος.

Εκπεστές Προσωρινές Διαφορές: Εκπεστές προσωρινές διαφορές είναι οι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους(ή της ζημίας) των μελλοντικών χρήσεων καθώς η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται η διακανονίζεται.

3.8 Ειδικές Περιπτώσεις Αναγνώρισης Αναβαλλόμενης Φορολογίας

3.8.1 Φορολογικές ζημίες και πιστωτικοί τόκοι που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί

Όταν πραγματοποιείται μεταφορά ζημιών και πιστωτικών φόρων που δεν έχουν χρησιμοποιηθεί, οδηγούμαστε στην αναγνώριση αναβαλλόμενου φορολογικού περιουσιακού στοιχείου και συγκεκριμένα μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης, στο βαθμό που αναμένεται μελλοντικό φορολογητέο κέρδος, έναντι του οποίου δύναται να χρησιμοποιηθούν

²⁸ Grant Thornton (2009), “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S.”, 3η Αναθεωρημένη Έκδοση, Grant Thornton,σελ:303-305

²⁹ <https://www.ifrs.org>

οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και οι πιστωτικοί φόροι. Συμπερασματικά, μια επιχείρηση η οποία παρουσιάζει ζημίες τα τελευταία χρόνια λειτουργίας της, θα αναγνωρίσει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, μέχρι το σημείο που έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή υπάρχει άλλη πειστική απόδειξη ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο κέρδος για τον συμψηφισμό των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων. Τέλος πρέπει εδώ να αναφερθούν και κάποια συγκεκριμένα κριτήρια τα οποία πρέπει να εξετάζει η επιχείρηση για την εκτίμηση της πιθανότητας ύπαρξης φορολογητέου κέρδους, έναντι του οποίου όπως προαναφέρθηκε οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και οι πιστωτικοί φόροι μπορούν να χρησιμοποιηθούν³⁰:

- Η επιχείρηση έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές που αφορούν την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογική οντότητα, οι οποίες θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά έναντι των οποίων οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες η ή οι αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν.
- Υπάρχει η πιθανότητα ότι η επιχείρηση θα έχει φορολογητέα κέρδη πριν από την λήξη της περιόδου, εντός της οποίας η επιχείρηση έχει δικαίωμα να συμψηφίσει τις αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή τους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους.
- Οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες προέρχονται από συγκεκριμένες αιτίες οι οποίες είναι πιθανό να συμβούν(π.χ. έκτακτα γεγονότα που οδηγούν σε έκτακτες ζημίες)
- Υπάρχει στην επιχείρηση φορολογικός προγραμματισμός που θα δημιουργήσει φορολογητέο κέρδος στην περίοδο στην οποία οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή οι αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν.

3.8.2 Περιουσιακά Στοιχεία Αποτιμώμενα στην Εύλογη Αξία

Τα διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε ορισμένες περιπτώσεις επιτρέπουν την αναγνώριση στοιχείων του ενεργητικού στην εύλογη αξία (π.χ. ΔΠ 16:Ενσώματα Πάγια, ΔΛΠ 36:Άυλα Περιουσιακά στοιχεία, ΔΛΠ 39:Χρηματοοικονομικά Μέσα κ.α.)

Έτσι λοιπόν, όταν συμβαίνει μια τέτοια αναπροσαρμογή της αξίας των στοιχείων και ταυτόχρονα επηρεάζεται και το φορολογητέο αποτέλεσμα της συγκεκριμένης περιόδου, έχουμε δηλαδή αναπροσαρμογή της φορολογικής βάσης του στοιχείου, τότε δεν δημιουργείται κάποια προσωρινή διαφορά και έτσι δεν τίθεται θέμα αναβαλλόμενου φόρου.

³⁰Χρήστος Ι. Νεγκάκης,(2015) “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Ειδικά Θέματα”, Αειφόρος Λογιστική,σελ:253

Από την άλλη μεριά , κατά την οποία η αποτίμηση κάποιου στοιχείου του ενεργητικού στην εύλογη αξία δεν επηρεάζει το φορολογητέο αποτέλεσμα και έτσι δεν έχουμε αναπροσαρμογή της φορολογικής βάσης του στοιχείου, πρέπει αναγνωριστεί είτε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση είτε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Η διαφορά μεταξύ της αναπροσαρμοσμένης λογιστικής αξίας του στοιχείου και της φορολογικής βάσης αποτελεί μια προσωρινή διαφορά και δημιουργεί μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που θα διακανονιστεί³¹:

- Με την πώληση του στοιχείου: Η λογιστική αξία του στοιχείου θα ανακτηθεί και θα προκύψει ένα λογιστικό αποτέλεσμα από την πώληση. Ο φόρος, ωστόσο που θα καταβληθεί θα είναι μεγαλύτερος διότι το φορολογητέο κέρδος θα έχει προσδιοριστεί με την μικρότερη φορολογική βάση του στοιχείου.
- Με την χρήση του στοιχείου. Σταδιακά η λογιστική αξία θα ανακτηθεί μέσω των αποσβέσεων και θα επιφέρει φορολογητέο κέρδος μεγαλύτερο, αφού οι φορολογικές αποσβέσεις θα είναι μικρότερες (υπολογισμένες στο κόστος).

3.8.3 Συνενώσεις Επιχειρήσεων

Στην περίπτωση συνένωσης επιχειρήσεων το κόστος που προκύπτει από την απόκτηση κατανέμεται με αναγνώριση των αποκτηθέντων αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και των αναληφθέντων υποχρεώσεων, σε εύλογες αξίες κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Εφόσον, δεν υπάρχει επίδραση της συνένωσης επιχειρήσεων στη φορολογική βάση των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν και μπορούν να διαχωριστούν ή επηρεάζονται με διαφορετικό τρόπο δημιουργούνται προσωρινές διαφορές που οδηγούν στην δημιουργία αναβαλλόμενου φόρου. Για παράδειγμα, μια θυγατρική εταιρεία κατέχει ένα ακίνητο του οποίου η λογιστική αξία είναι ίση με την φορολογική του βάση ήτοι 15000 ευρώ και ο φορολογικός συντελεστής είναι 20%. Έστω ότι η εύλογη αξία του ακινήτου κατά την ημέρα εξαγοράς είναι 30000 ευρώ. Στην πρώτη ενοποίηση, το περιουσιακό αυτό στοιχείο θα εμφανιστεί με λογιστική αξία 30000 ευρώ και η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που θα δημιουργηθεί θα είναι ίση με:³²

(Λογιστική Αξία-Φορολογική Βάση)*Φορολογικό Συντελεστή = $(30000-15000)*20\%=3000$

³¹ Χρήστος Ι. Νεγκάκης,(2015) “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Ειδικά Θέματα”, Αειφόρος Λογιστική,σελ:257

³² Grant Thornton (2009), “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S.”, 3η Αναθεωρημένη Έκδοση, Grant Thornton,σελ:315-317

3.8.3.1 Αναβαλλόμενος Φόρος από Συνένωση Επιχειρήσεων

Σε συνένωση επιχειρήσεων ο αποκτών μπορεί πλέον να έχει την πιθανότητα αναγνώρισης ενός αναβαλλόμενου περιουσιακού στοιχείου, που πριν την συνένωση δεν είχε. Μπορεί δηλαδή να του δίνεται η δυνατότητα να κάνει πλέον χρήση των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών έναντι μελλοντικών φορολογητέων κερδών του αποκτώμενου. Από την άλλη μεριά, μπορεί να είχε αναγνωριστεί ένα αναβαλλόμενο φορολογικό στοιχείο, το οποίο όμως πλέον δεν μπορεί να ανακτηθεί μέσω μελλοντικών φορολογητέων κερδών. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο αποκτών λογίζει όλους τους προβλεπόμενους αναβαλλόμενους φόρους, χωρίς όμως να λαμβάνεται υπόψη στην αποτίμηση της υπεραξίας η του κέρδους από την συνένωση.

Επίσης είναι πιθανό, κατά την λογιστικοποίηση της συνένωσης να μην υπάρχει η δυνατότητα να αναγνωριστεί ένα αναβαλλόμενο φορολογικό στοιχείο και συνεπώς να αναγνωριστεί μεταγενέστερα. Σε αυτή την περίπτωση η επιχείρηση θα καταχωρίσει το αποκτώμενο όφελος του αναβαλλόμενου φόρου σε μείωση της λογιστικής αξίας που προέκυψε από την απόκτηση. Σε περίπτωση μηδενικής υπεραξίας, το όφελος θα αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα.³³

3.8.4 Υπεραξία

Σε πολλά φορολογικά καθεστάτα συναντάται το γεγονός η υπεραξία(δηλαδή η διαφορά που καταβάλλει ο αποκτών μιας οικονομικής οντότητας πάνω από την εύλογη αξία των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που αποκτά κατά την αρχική αναγνώριση) ως εκπεστέο έξοδο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος. Στις περιπτώσεις αυτές υπάρχει θέμα μηδενικής φορολογικής βάσης της υπεραξίας και συνεπώς διαφοράς λογιστικής αξίας υπεραξίας και μηδενικής φορολογικής βάσης. Παρόλο όμως που υπάρχει διαφορά δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενος φόρος, καθώς αυτός προέρχεται από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας.³⁴

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 η υπεραξία από την συνένωση των εταιρειών αποτελεί υπολειμματική αξία και έτσι δεν επιτρέπεται με βάση το παραπάνω ΔΛΠ αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης η οποία σχετίζεται με την υπεραξία, διότι μια τέτοια αναγνώριση θα αύξανε την λογιστική αξία της υπεραξίας. Τέλος, πρέπει να τονιστεί εδώ ότι η απαγόρευση της δυνατότητας αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ισχύει μόνο ως προς την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας.

³³ Χρήστος Ι. Νεγκάκης,(2015) “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Ειδικά Θέματα”, Αειφόρος Λογιστική,σελ:263

³⁴ Χρήστος Ι. Νεγκάκης,(2015) “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Ειδικά Θέματα”, Αειφόρος Λογιστική,σελ:264

Τυχόν μεταγενέστερες μειώσεις μη αναγνωρίσιμης αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης θεωρούνται ως προκύπτουσες από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας και επίσης δεν αναγνωρίζονται.

3.8.5 Επενδύσεις σε Θυγατρικές, Υποκαταστήματα, Συγγενείς και Συμμετοχές σε Κοινοπραξίες

Όπως έχει ήδη προαναφερθεί, προσωρινές διαφορές προκύπτουν από την διαφορά λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης. Στην περίπτωση των επενδύσεων σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και συμμετοχές σε κοινοπραξίες, η φορολογική βάση αντιστοιχεί στο κόστος απόκτησης, ενώ η λογιστική αξία στην αναλογία στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία, συμπεριλαμβανομένης της λογιστικής αξίας της υπεραξίας.

Οι παραπάνω προσωρινές διαφορές μπορεί να προκύψουν όταν για παράδειγμα:

- Υπάρχουν αδιανέμητα κέρδη των θυγατρικών, συγγενών και κοινοπραξιών
- Η έδρα θυγατρικής βρίσκεται σε διαφορετική χώρα από αυτή της μητρικής και παρουσιάζονται μεταβολές στις τιμές συναλλάγματος
- Μειώθηκε η λογιστική αξία της επένδυσης στο ανακτήσιμο ποσό της

Συνεχίζοντας, υπάρχει αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων για όλες τις περιπτώσεις που δημιουργούνται φορολογητέες προσωρινές διαφορές και προέρχονται από επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και συμμετοχές σε κοινοπραξίες, εκτός αν είναι δυνατός ο έλεγχος του χρονικού σημείου που αναστρέφεται η προσωρινή διαφορά από μητρική εταιρεία, τον επενδυτή ή τον κοινοπρακτούντα και αναμένεται μη αναστροφή της στο μέλλον. Τέλος, σχετικά με τις εκπεστέες φορολογικές διαφορές, η επιχείρηση πρέπει να αναγνωρίζει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση για όλες τις εκπεστέες φορολογικές διαφορές από επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και συμμετοχές σε κοινοπραξίες μέχρι τον βαθμό κατά τον οποίο η προσωρινής διαφορά θα αναστραφεί στο μέλλον και θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου η προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί.³⁵

³⁵ Grant Thornton (2009), “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S.”, 3η Αναθεωρημένη Έκδοση, Grant Thornton,σελ:267

3.9 Απότιμηση αναβαλλόμενων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και τα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται, με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένεται να ισχύουν κατά τον διακανονισμό του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Όμως, σε μερικές νομοθεσίες, 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, οι φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται με τη χρήση του ανακοινωθέντος φορολογικού συντελεστή (και φορολογικών νόμων).³⁶

3.9.1 Προεξόφληση Αναβαλλόμενων Περιουσιακών Στοιχείων και Υποχρεώσεων

Σύμφωνα με τις αρχές του παρόντος προτύπου, απαγορεύεται η προεξόφληση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και περιουσιακών στοιχείων καθώς είναι απαραίτητος ο προσδιορισμός του χρόνου αναστροφής κάθε προσωρινής διαφοράς που σε αρκετές περιπτώσεις μπορεί να αποτελέσει κάτι αρκετά περίπλοκο. Επίσης, τυχόν προεξόφληση μπορεί να ερχόταν σε αντίθεση με τις αρχές των Προτύπων όπως αυτή της συγκρισιμότητας.³⁷

3.10 Τρέχων και Αναβαλλόμενος Φόρος από Αμοιβές που Καθορίζονται από την Αξία των Μετοχών

Σε ορισμένες φορολογικές δικαιοδοσίες, μία οντότητα λαμβάνει φορολογική έκπτωση (ήτοι ένα ποσό που αφαιρείται κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους) που σχετίζεται με αμοιβές που καταβάλλονται υπό μορφή μετοχών, μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης ή άλλων συμμετοχικών τίτλων της οντότητας. Το ποσό εκείνης της φορολογικής έκπτωσης μπορεί να διαφέρει από τη σχετιζόμενη συνολική δαπάνη αμοιβών και μπορεί να ανακύψει σε μεταγενέστερη λογιστική περίοδο. Για παράδειγμα, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, μία οντότητα μπορεί να αναγνωρίζει δαπάνη για την ανάλωση υπηρεσιών των εργαζομένων που λήφθηκαν ως αντάλλαγμα για παραχωρηθέντα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης, σύμφωνα με το

^{36,37} Χρήστος Ι. Νεγκάκης, (2015) “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Ειδικά Θέματα”, Αειφόρος Λογιστικήσελ:268,275

Δ.Π.Χ.Π. 2 Παροχές που Εξαρτώνται από την Αξία των Μετοχών και να μη λάβει φορολογική έκπτωση έως ότου ασκηθούν τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης, ενώ η επιμέτρηση της φορολογικής έκπτωσης θα βασίζεται στην τιμή της μετοχής της οντότητας κατά την ημερομηνία της άσκησης.

Όπως και με τα κόστη έρευνας στα οποία γίνεται αναφορά στις , η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης των υπηρεσιών των εργαζομένων που λήφθηκαν μέχρι σήμερα (όντας το ποσό που οι φορολογικές αρχές θα επιτρέψουν για έκπτωση σε μελλοντικές περιόδους) και της μηδενικής λογιστικής αξίας, αποτελεί εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Αν το ποσό που οι φορολογικές αρχές επιτρέπουν ως έκπτωση σε μελλοντικές περιόδους δεν είναι γνωστό κατά το τέλος της περιόδου, θα πρέπει να εκτιμηθεί, βάσει των διαθέσιμων πληροφοριών κατά το τέλος της περιόδου. Για παράδειγμα, αν το ποσό που οι φορολογικές αρχές επιτρέπουν ως έκπτωση σε μελλοντικές περιόδους εξαρτάται από την τιμή της μετοχής της οντότητας σε μία μελλοντική ημερομηνία, η επιμέτρηση της προσωρινής εκπεστέας διαφοράς θα πρέπει να βασίζεται στην τιμή της μετοχής της οντότητας στο τέλος της περιόδου.

Όπως επισημαίνεται στο ΔΛΠ 12, η φορολογική έκπτωσης μπορεί να παρεκκλίνει από τη σχετιζόμενη συνολική δαπάνη απολαβών. Το παρόν Πρότυπο απαιτεί ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος να αναγνωρίζονται ως έσοδα ή δαπάνες και να συμπεριλαμβάνονται στα αποτελέσματα της περιόδου, εκτός κατά την έκταση που ο φόρος προκύπτει από (α) μία συναλλαγή ή γεγονός που αναγνωρίζεται άμεσα στα ίδια κεφάλαια, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο, ή (β) μία ενοποίηση επιχειρήσεων που είναι μία εξαγορά. Αν το ποσό της φορολογικής έκπτωσης (ή της εκτιμώμενης μελλοντικής φορολογικής έκπτωσης) υπερβαίνει το ποσό της σχετιζόμενης συνολικής δαπάνης απολαβών, αυτό υποδεικνύει ότι η φορολογική έκπτωση δεν σχετίζεται μόνο με δαπάνη απολαβών αλλά και με στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων. Στην περίπτωση αυτή, το υπερβάλλον ποσό του σχετιζόμενου τρέχοντος ή αναβαλλόμενου φόρου θα πρέπει να αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.³⁸

³⁸ <https://www.ifrs.org>

3.11 Αναγνώριση Τρέχοντος και Αναβαλλόμενου Φόρου εντός και εκτός της Κατάστασης Αποτελεσμάτων Χρήσης

3.11.1 Καταχώρηση στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων

Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να καταχωρείται στα έσοδα ή στα έξοδα και να περιλαμβάνεται στο καθαρό κέρδος ή ζημία της περιόδου, εκτός εκτός από τις περιπτώσεις που ο φόρος προκύπτει από:

- συναλλαγή ή γεγονός καταχωρούμενο κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια κατά την ίδια ή διαφορετική περίοδο
- μία συνένωση επιχειρήσεων

Κατά πλειοψηφία οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και φορολογικές απαιτήσεις προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα μιας περιόδου, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία) διαφορετικής περιόδου. Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος καταχωρείται στην Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Παραδείγματα είναι:

- έσοδα από τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης ή μερίσματα εισπράττονται με καθυστέρηση και περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα με βάση τη περίοδο που αφορούν, σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 "έσοδα", αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία) σε ταμιακή βάση και
- κόστος άυλων περιουσιακών στοιχείων που έχει κεφαλαιοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 "άυλα περιουσιακά στοιχεία" και απόσβένεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, αλλά είχε εκπέσει για φορολογικούς σκοπούς, όταν αναλήφθηκε.

Η λογιστική αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών στοιχείων μπορεί να επιδέχεται αλλαγές ακόμα και στις περιπτώσεις όπου οι προσωρινές διαφορές από τις οποίες προκύπτουν τα παραπάνω στοιχεία παραμένουν αμετάβλητες . Αυτό μπορεί να προκύπτει, για παράδειγμα, από:

- μεταβολή στους φορολογικούς συντελεστές ή φορολογικούς νόμους,
- επανεκτίμηση της ανακτησιμότητας των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων, ή
- μεταβολή στον αναμενόμενο τρόπο της ανάκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου.

Ο αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει καταχωρείται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, πλην κατά την έκταση που αφορά σε στοιχεία τα οποία προηγουμένως έχουν χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια.³⁹

3.11.2 Καταχώρηση Εκτός Αποτελεσμάτων

Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος πρέπει να χρεώνεται ή να πιστώνεται κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια, αν ο φόρος αφορά σε στοιχεία που έχουν πιστωθεί ή χρεωθεί απ' ευθείας 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:

- μία μεταβολή στη λογιστική αξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ενσώματων παγίων
- προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον που προκύπτει είτε από μεταβολή λογιστικής πολιτικής που εφαρμόζεται αναδρομικά είτε από διόρθωση λάθους
- συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό

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 στα ίδια κεφάλαια. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν:

- υπάρχουν κλιμακωτοί συντελεστές φόρου εισοδήματος και είναι αδύνατο να προσδιοριστεί ο συντελεστής στον οποίο ένα συγκεκριμένο στοιχείο του φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας) έχει φορολογηθεί,
- μία μεταβολή στο συντελεστή φόρου ή άλλων φορολογικών κανόνων επηρεάζει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση που αφορά (στο σύνολο ή μερικώς) σε ένα στοιχείο που είχε προηγουμένως χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια ή
- η επιχείρηση αποφασίζει να καταχωρήσει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή εφεξής να μην την καταχωρήσει στο σύνολο της και η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση

³⁹ <https://www.ifrs.org>

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 πιστούμενα ή χρεούμενα στα ίδια κεφάλαια βασίζεται σε μία λογική αναλογική κατανομή του τρέχοντος και του αναβαλλόμενου φόρου της επιχείρησης, κατά τη φορολογική νομοθεσία που τη διέπει ή σε άλλη μέθοδο που επιτυγχάνει μία πιο ορθή κατανομή κατά τις περιστάσεις.

Το ΔΛΠ 16 "ενσώματα πάγια" δεν εξειδικεύει αν μία επιχείρηση πρέπει να μεταφέρει κάθε έτος, από το αποθεματικό αναπροσαρμογής στα αποτελέσματα εις νέον, ένα ποσό ίσο με τη διαφορά μεταξύ της απόσβεσης ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου και της απόσβεσης που βασίζεται στην αξία κτήσης αυτού του περιουσιακού στοιχείου. Αν μία επιχείρηση 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 ενσώματων 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 δε σχετίζεται με λογιστική αναπροσαρμογή προγενέστερης περιόδου ή αναπροσαρμογή που αναμένεται να διενεργηθεί σε μελλοντική περίοδο, οι φορολογικές επιδράσεις της προσαρμογής της φορολογικής βάσης καταχωρούνται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Όταν μία επιχείρηση καταβάλει μερίσματα στους μετόχους της, μπορεί να απαιτείται να καταβάλει μία αναλογία των μερισμάτων στις φορολογικές αρχές για λογαριασμό των μετόχων. Σε πολλές νομοθεσίες 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.⁴⁰

⁴⁰ <https://www.ifrs.org>

3.11.3 Συμψηφισμοί

Η επιχείρηση πρέπει να συμψηφίζει τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις αν και μόνο αν, η επιχείρηση:

- έχει ένα νόμιμο δικαίωμα να συμψηφίσει τα καταχωρημένα ποσά, και
- προτίθεται είτε να εξοφλήσει/τακτοποιήσει το καθαρό υπόλοιπο, είτε να εισπράξει την απαίτηση και να εξοφλήσει την υποχρέωση συγχρόνως.

Μολονότι οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις καταχωρούνται και αποτιμώνται ξεχωριστά, συμψηφίζονται στον Ισολογισμό, εφόσον πληρούνται κριτήρια όμοια προς εκείνα που καθιερώνονται για τα χρηματοπιστωτικά μέσα στο ΔΛΠ 32 "χρηματοπιστωτικά μέσα: γνωστοποίηση και παρουσίαση". Μία επιχείρηση έχει κανονικά ένα νόμιμο εκτελεστό δικαίωμα συμψηφισμού μιας τρέχουσας φορολογικής απαίτησης με μια τρέχουσα φορολογική υποχρέωση, όταν αφορούν σε φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια φορολογική αρχή και η φορολογική αρχή επιτρέπει στην επιχείρηση να καταβάλλει ή να εισπράξει το καθαρό ποσό.

Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, μία τρέχουσα φορολογική απαίτηση μιας επιχείρησης του ομίλου συμψηφίζεται έναντι μιας τρέχουσας φορολογικής υποχρέωσης μιας άλλης επιχείρησης του ομίλου, αν και μόνο αν, οι επιχειρήσεις αυτές έχουν ένα νόμιμο εκτελεστό δικαίωμα να καταβάλλουν ή να εισπράξουν το καθαρό ποσό και προτίθενται να προβούν στην καταβολή ή είσπραξη αυτού του καθαρού ποσού ή να ανακτήσουν την απαίτηση και να εξοφλήσουν την υποχρέωση συγχρόνως.

Η επιχείρηση πρέπει να συμψηφίζει τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις αν και μόνο αν:

- η επιχείρηση έχει ένα νόμιμο εκτελεστό δικαίωμα να συμψηφίσει τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις έναντι τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων, και
- οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις αφορούν σε φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια φορολογική αρχή είτε:

(i) στην ίδια φορολογητέα οικονομική μονάδα, είτε

(ii) σε διαφορετικές φορολογητέες οικονομικές μονάδες, οι οποίες προτίθενται να συμψηφίσουν τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις ή να εισπράξουν τις

απαιτήσεις και να τακτοποιήσουν/εξοφλήσουν τις υποχρεώσεις συγχρόνως, σε κάθε μελλοντική περίοδο στην οποία σημαντικά ποσά αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή απαιτήσεων αναμένονται να τακτοποιηθούν ή να ανακτηθούν.

Για να αποφεύγεται η ανάγκη για λεπτομερή προγραμματισμό του χρόνου της αναστροφής κάθε προσωρινής διαφοράς, αυτό το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να συμψηφίζει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση έναντι μιας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης της ίδιας φορολογητέας οικονομικής μονάδας όταν και μόνο όταν, αφορούν σε φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια φορολογική αρχή και η επιχείρηση έχει ένα νόμιμα εκτελεστό δικαίωμα να συμψηφίσει τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις έναντι τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων.

Σε σπάνιες περιπτώσεις, μια επιχείρηση μπορεί να έχει ένα νόμιμα εκτελεστό δικαίωμα συμψηφισμού και πρόθεση να συμψηφίσει σε ορισμένες περιόδους, αλλά όχι σε άλλες. Σε τέτοιες σπάνιες περιπτώσεις, μπορεί να απαιτείται λεπτομερής προγραμματισμός προκειμένου να εξακριβωθεί αν η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση μιας φορολογητέας οικονομικής μονάδας θα καταλήξει σε αυξημένες φορολογικές πληρωμές στην ίδια περίοδο στην οποία μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση μιας άλλης φορολογητέας οικονομικής μονάδας θα καταλήξει σε μειωμένες πληρωμές από αυτή τη δεύτερη φορολογητέα οικονομική μονάδα.⁴¹

3.11.4 Παρουσίαση Φόρου

Το έξοδο/έσοδο φόρου που αφορά σε κέρδος ή ζημία από συνήθεις δραστηριότητες, πρέπει να εμφανίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

Το ΔΛΠ 21 "οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος" απαιτεί ορισμένες συναλλαγματικές διαφορές να καταχωρούνται ως έσοδα ή έξοδα, αλλά δεν ορίζει που θα εμφανίζονται οι διαφορές αυτές στην Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Κατόπιν τούτου, όταν στην Κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων καταχωρούνται συναλλαγματικές διαφορές από αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις εξωτερικού, οι διαφορές αυτές μπορεί να κατατάσσονται ως αναβαλλόμενα έξοδα (έσοδα) φόρου, αν αυτή η

^{41,42} <https://www.ifrs.org>

παρουσίαση θεωρείται ότι είναι η πλέον χρήσιμη για τους χρήστες των Οικονομικών καταστάσεων.⁴²

3.12 Γνωστοποιήσεις

Τα σημαντικά ποσά από τα οποία αποτελείται το έξοδο (έσοδο) φόρου εισοδήματος πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά.

Στο έξοδο (έσοδο) φόρου μπορεί να περιλαμβάνονται:

- Τρέχων φόρος έξοδο (έσοδο)
- Κάθε προσαρμογή καταχωρούμενη στη περίοδο για τρέχοντες φόρους προηγούμενων περιόδων
- Το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου, (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με τη δημιουργία και αναστροφή των προσωρινών διαφορών
- Το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή επιβολή νέων φόρων
- Το ποσό του οφέλους που προκύπτει από μη καταχωρηθείσα προηγουμένως φορολογική ζημία, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του τρέχοντος χρεωστικού φόρου
- Το ποσό του οφέλους από μη καταχωρηθείσα προηγουμένως φορολογική ζημία, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του αναβαλλόμενου εξόδου φόρου
- Αναβαλλόμενο έξοδο φόρου, που προκύπτει από την μείωση ή αναστροφή προηγούμενης μείωσης, μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης σύμφωνα με την παράγραφο 56
- το ποσό του εξόδου φόρου (εισοδήματος) που σχετίζεται με εκείνες τις αλλαγές των λογιστικών πολιτικών και τα λάθη που περιλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημία σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, επειδή δεν μπορούν να λογιστικοποιηθούν αναδρομικά.(ΔΛΠ8)

Τα ακόλουθα πρέπει επίσης να γνωστοποιούνται ξεχωριστά:

- Το σύνολο του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που χρεώθηκαν ή πιστώθηκαν στα ίδια κεφάλαια.
- Μια εξήγηση της σχέσης μεταξύ του εξόδου (εσόδου) φόρου και του λογιστικού αποτελέσματος, με έναν ή αμφοτέρους από τους ακόλουθους τρόπους:

(i) μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ εξόδου (εσόδου) φόρου και του γινομένου του λογιστικού αποτελέσματος πολλαπλασιαζόμενου με τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή, (ή συντελεστές), γνωστοποιώντας επίσης τη βάση στην οποία υπολογίζεται ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής (ή συντελεστές), ή

(ii) Αριθμητική συμφωνία μεταξύ του μέσου πραγματικού συντελεστή φόρου και του εφαρμοστέου συντελεστή φόρου, καθώς και γνωστοποίηση της βάσης επί της οποίας υπολογίζεται ο εφαρμοστέος συντελεστής φόρου.

- Μία εξήγηση των μεταβολών στον εφαρμοστέο συντελεστή ή συντελεστές, σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο.
- Το ποσό (και ημερομηνία λήξης, αν υπάρχει) των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων, για τους οποίους καμία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση δεν καταχωρείται στον Ισολογισμό.
- Το συγκεντρωτικό ποσό των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με δικαιώματα σε κοινοπραξίες, για το οποίο δεν έχουν καταχωρηθεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις.
- Σε σχέση με κάθε είδος προσωρινών διαφορών και σε σχέση με κάθε είδος αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων:

(i) το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που καταχωρήθηκε στον Ισολογισμό για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο,

(ii) το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εσόδου ή εξόδου που καταχωρήθηκε στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, αν αυτό δεν είναι εμφανές από τις μεταβολές στα ποσά που καταχωρήθηκαν στον ισολογισμό.

- Σε σχέση με διακοπείσες εκμεταλλεύσεις, το έξοδο φόρου που αφορά:

(i) στο κέρδος ή ζημία από τη διακοπή, και

(ii) στο κέρδος ή ζημία της περιόδου από συνήθεις δραστηριότητες της διακοπείσας εκμετάλλευσης, μαζί με τα αντίστοιχα ποσά για κάθε προηγούμενη περίοδο που παρουσιάζεται.

- Το ποσό των συνεπειών του φόρου εισοδήματος των μερισμάτων προς τους μετόχους της επιχείρησης, που προτάθηκαν ή ανακοινώθηκαν πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση, αλλά δεν καταχωρήθηκαν ως υποχρέωση στις οικονομικές καταστάσεις.⁴³

3.13 Διαφορές στον Λογιστικό Χειρισμό των Φόρων Εισοδήματος μεταξύ ΔΠΧΑ ΚΑΙ ΕΛΠ

Αρχικά θα πρέπει να τονιστεί ότι μέχρι και την εφαρμογή του νόμου 4308/14 η αναβαλλόμενη φορολογία ήταν ένα στοιχείο το οποίο δεν αναγνωριζόταν στην ελληνική νομοθεσία.

Μετά την εφαρμογή του παραπάνω νόμου, η αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου εισάγεται σε προαιρετική βάση, ενώ από την άλλη μεριά η αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών στοιχείων στα ΔΠΧΑ επηρέαζε με μείζοντα τρόπο τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που χρησιμοποιούν ΔΠΧΑ, οδηγώντας σε ορθότερη λογιστική απεικόνιση αλλά πιο ακριβή λογιστικά αποτελέσματα.

Συνεχίζοντας, πρέπει να αναφερθούν δύο σημαντικές διαφορές στον λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος πριν την εφαρμογή του 4308/14 σε σχέση με τα ΔΠΧΑ⁴⁴:

- Ο λογισμός του φόρου γινόταν σε ατομικό επίπεδο ακόμα και των επιχειρήσεων που ανήκαν σε έναν όμιλο, σε αντίθεση με το ΔΛΠ 12 όπου προβλέπεται διάταξη για την φορολόγηση ομίλων.
- Πριν την εφαρμογή του Ν. 4308/14 οι σχετιζόμενοι φόροι με το εισόδημα εμφανίζονταν στον Πίνακα Διάθεσης Κερδών, σε αντίθεση με το ΔΛΠ 12 όπου αναφέρεται ότι οι παραπάνω φόροι εμφανίζονται είτε στην Κατάσταση Συνολικού Εισοδήματος, είτε στην Κατάσταση Οικονομικής Θέσης.

⁴³ <https://www.ifrs.org>

⁴⁴ Χρήστος Ι. Νεγκάκης,(2015) “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Ειδικά Θέματα”, Αειφόρος Λογιστική,σελ:283-284

3.14 Πλεονεκτήματα και Μειονεκτήματα της Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της αναβαλλόμενης φορολογίας μπορούν να εντοπιστούν μέσα από τις πρακτικές εφαρμογές των καθημερινών λογιστικών προκλήσεων. Σύμφωνα με τον Ντζανάτο (2008)⁴⁵, αν με βάση τα λογιστικά πρότυπα, μια επιχείρηση λογίσει ένα έσοδο, το οποίο όμως δεν θα φορολογηθεί σε αυτήν την χρήση, αλλά σε κάποια μελλοντική, τότε θα εμφανίσει μεγαλύτερο κέρδος, από το κέρδος που θα φορολογηθεί, δηλαδή από το φορολογητέο κέρδος. Ας υποθέσουμε ότι αυτό το παραπάνω έσοδο είναι 1.000 €. Αφού θα εμφανιστούν τα αποτελέσματα της επιχείρησης βελτιωμένα κατά 1.000 €, κάποιο στοιχείο του ενεργητικού ή του παθητικού θα έχει μεταβληθεί κατά 1.000 €. Δηλαδή, ή θα έχει αυξηθεί ένα στοιχείο του ενεργητικού κατά 1.000 € ή θα έχει μειωθεί αντίστοιχα ένα στοιχείο υποχρέωσης. Σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, ο φόρος είναι έξοδο της εταιρίας. Εμφανίζοντας λοιπόν η εταιρία 1.000 € παραπάνω κέρδος, το οποίο δεν το έχει φορολογηθεί, δεν απεικονίζει όλη την αλήθεια στις λογιστικές της καταστάσεις. Το κέρδος της μετά από φόρους δεν είναι 1.000 € αλλά κάποιο μικρότερο ποσό (αναλόγως του συντελεστή φορολογίας). Η υποχρέωση που αντιστοιχεί στον φόρο που θα πρέπει να καταβάλλει προς το δημόσιο, θα πρέπει να λογιστεί στη χρήση που λογίζεται και το έσοδο των 1.000 €. Έτσι, θα χρεωθεί το αντίστοιχο έξοδο φόρου (με το ποσό που υπολογίζεται βάσει του τρέχοντα συντελεστή φορολογίας) και θα πιστωθεί η αντίστοιχη υποχρέωση για αναβαλλόμενο φόρο. Η αντίστοιχη (και μάλιστα αντίστροφη) διαδικασία θα πρέπει να εφαρμοστεί στην περίπτωση που δημιουργείται μια ζημία που δεν έχει αναγνωριστεί φορολογικά και αναμένεται ότι κάποια στιγμή θα συμψηφιστεί στο μέλλον.

Σύμφωνα με τον Ντζανάτο (2008), λογίζουμε τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, όταν εκτιμάμε και έχουμε βάσιμους λόγους να το στηρίξουμε, ότι θα συμψηφίσουμε μελλοντικά αυτές τις απαιτήσεις, με φόρους που θα μας επιβληθούν από το δημόσιο. Αν δεν προβλέπεται να υπάρχει δυνατότητα αυτού του συμψηφισμού, δεν θα πρέπει να δημιουργηθεί η αντίστοιχη αναβαλλόμενη απαίτηση και επομένως θα πρέπει να λογιστεί όλο το έξοδο στη τρέχουσα χρήση, χωρίς να υπολογιστεί η όποια επίδραση του φόρου πάνω σε αυτό.

⁴⁵ Ντζανάτος, Δ. (2008). Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά. Εκδόσεις,Καστανιώτη, Αθήνα 2008

Με βάση το Δ.Λ.Π. 12 τηρείται καλύτερα η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, αλλά είναι αποτέλεσμα εκτίμησης το εάν θα υπάρξουν μελλοντικά κέρδη και πιθανά η εκτίμηση αυτή να υπόκειται σε τυπικές αδυναμίες ή/και αστοχίες. Μια άλλη παράμετρος που θα πρέπει να εξετάζεται σε αυτές τις περιπτώσεις είναι και οι επιδράσεις από τον φορολογικό έλεγχο. Ο φορολογικός έλεγχος μπορεί να αναμορφώσει με λογιστικές διαφορές τις ενδεχόμενες ζημίες μιας χρήσης και στην πράξη να ακυρώσει το δικαίωμα συμψηφισμού της. Αν γίνει κάτι τέτοιο και η επιχείρηση έχει δημιουργήσει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση για την έκπτωση της ζημίας, τότε όταν θα γίνει ο φορολογικός έλεγχος, οι διαφορές που θα έχουν λογιστεί θα έχουν και το ποσό της αντιστροφής της απαίτησης.

Παρόλα αυτά, το Δ.Λ.Π. 12 έχει δεχθεί σημαντική κριτική ως προς την χειραγώγησή του από τα στελέχη των επιχειρήσεων που αποσκοπούν στην εφαρμογή πρακτικών διαχείρισης των κερδών (είτε για να εμφανίσουν αυξημένα κέρδη σε μια χρήση ή το αντίστροφο). Μια από τις πιο συνήθεις μορφές χειραγώγησης είναι η παρουσίαση υψηλών προβλέψεων για επισφάλειες που σχετίζονται με την αναβαλλόμενη φορολογία και η αναπροσαρμογή αυτών περιοδικά. Επί της ουσίας ωστόσο, η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας αποσκοπεί στην αποτύπωση ορθότερου λογιστικού αποτελέσματος και περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων αποτρέποντας τους ετεροχρονισμούς που μπορεί να προκαλούνται από τη διαφοροποίηση της φορολογικής νομοθεσίας.

Σκοπός του ΔΛΠ 12 είναι ο λογιστικός χειρισμός των φόρων εισοδήματος. Συγκρίνει τη λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων του παθητικού, με την αντίστοιχη φορολογική τους βάση, προκειμένου να αναγνωρίσει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογία. Το βασικό ζήτημα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από (Πρωτοψάλτης, 2009)⁴⁶: α) Τη μελλοντική ανάκτηση (διακανονισμό) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που εμφανίζονται στον ισολογισμό μιας οικονομικής μονάδας και β) τις συναλλαγές και τα άλλα γεγονότα της τρέχουσας χρήσης που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας οικονομικής μονάδας.

⁴⁶ Πρωτοψάλτης, Ν. (2009). Παραδείγματα εφαρμογής-ΔΛΠ, ΔΠΧΠ, Διερμηνείες, Τόμος Α&Β. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^Ο

ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ Ε.Λ.Π.

4.1 Εισαγωγή

Με τις διατάξεις του Ν.4308/2014 (άρθρο 3, παράγραφος 5 και παράγραφοι 3.5.1 και 3.5.2 της λογιστικής οδηγίας εφαρμογής του Ν.4308/2014) εισάγεται για πρώτη φορά στο Ελληνικό Λογιστικό Πλαίσιο η έννοια της προσωρινής διαφοράς μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η οποία (η έννοια της προσωρινής διαφοράς) και αποτελεί την βάση της λογιστικής της αναβαλλόμενης φορολογίας. Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας, τίθεται από τον νόμο σε καθαρά προαιρετική βάση (παράγραφος 23.3.6 λογιστικής οδηγίας εφαρμογής Ν.4308/2014) χωρίς όμως να ισχύει το ίδιο και για την υποχρέωση των οντοτήτων να παρακολουθούν μέσω του λογιστικού τους συστήματος, την λογιστική αξία και την φορολογική βάση των στοιχείων εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, εφόσον διαφέρουν μεταξύ τους.

Μία σημαντική αλλαγή που επιφέρει ο Ν.4308/2014 σε σχέση με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, είναι το γεγονός ότι ο φόρος εισοδήματος αντιμετωπίζεται πλέον ως έξοδο της περιόδου και όχι με την μέθοδο του πληρωτέου φόρου και συνεπώς θα έχουν εφαρμογή και για τον συγκεκριμένο οι θεμελιώδεις λογιστικές παραδοχές που ισχύουν για όλα τα έξοδα, μεταξύ των οποίων και αυτή του δεδουλευμένου. Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας εφαρμόζεται για να αποτρέψει τους ετεροχρονισμούς που προκαλούνται από την διαφοροποίηση μεταξύ του λογιστικού πλαισίου και της φορολογικής νομοθεσίας και προκειμένου να παρουσιαστεί ένα ορθότερο λογιστικό αποτέλεσμα (παράγραφος 23.3.2 λογιστικής οδηγίας εφαρμογής Ν.4308/2014). Για το θέμα της αναβαλλόμενης φορολογίας, ο Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) παραπέμπει στο ΔΛΠ 12 “Φόροι Εισοδήματος” (παράγραφος 23.3.5 λογιστικής οδηγίας εφαρμογής Ν.4308/2014).

4.2. Πεδίο Εφαρμογής

Σύμφωνα με το Άρθρο 1, παρ. 2 του Ν.4308/2014, οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων:

- α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.
- β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν 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 της περίπτωσης (α) ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.
- γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.
- δ) Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του Ν.4270/2014.

Διευκρινίζεται ωστόσο, ότι από τις διατάξεις του νόμου δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής των ρυθμίσεων αυτού για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ήταν υπόχρεες στην τήρηση βιβλίων. Δηλαδή, πλέον δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου, και ιδίως υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες: α) αποκτούν πραγματική - φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα, ή και β) ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς τους εντός της Ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις. Εάν οι επιχειρήσεις αυτές θεωρηθεί ότι αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, θα έχουν υποχρέωση τήρησης του Ν. 4308/2014.

4.3 Κατηγοριοποίηση Οντοτήτων

Η ένταξη μιας οντότητας σε κατηγορία μεγέθους προσδιορίζει κυρίως τις λογιστικές της υποχρεώσεις σε ό,τι αφορά: α) τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει, βάσει του άρθρου 16 του Ν.4308/2014, β) απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες επιμέτρησης, καθώς και από την παροχή ορισμένων πληροφοριών του προσαρτήματος, βάσει του άρθρου 30 του Ν.4308/2014 και γ) απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης.

Για τον προσδιορισμό των λογιστικών υποχρεώσεων των οντοτήτων που υποχρεούνται στην εφαρμογή των λογιστικών διατάξεων του Ν.4308/2014, οι υποκείμενες οντότητες ταξινομούνται με βάση το μέγεθός τους, σε: πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες. Ωστόσο, οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων δεν εφαρμόζουν τους λογιστικούς κανόνες που προδιαγράφονται στα κεφάλαια 4 έως 8 του εφαρμοστέου νόμου, αλλά εφαρμόζουν άλλο λογιστικό πλαίσιο, όπως ορίζεται στο άρθρο 1 του ανωτέρω νόμου:

- Οι οντότητες που υποχρεωτικά ή προαιρετικά εφαρμόζουν Δ.Π.Χ.Α.
- Η Τράπεζα της Ελλάδος (εφαρμόζει τις λογιστικές αρχές του ευρωσυστήματος)
- Οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, και εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014 (εφαρμόζουν το προβλεπόμενο για αυτές λογιστικό πλαίσιο)
- Οι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) του νόμου 4099/2012 (οδηγία 2009/65/EK) είτε λειτουργούν με τη μορφή αμοιβαίου κεφαλαίου είτε με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (ΑΕΕΜΚ)

Η ένταξη ή αλλαγή κατηγορίας μεγέθους γίνεται όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει για δύο συνεχόμενες χρήσεις τα όρια μεγέθους που παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα (1). Σημειώνεται ότι ο μέσος όρος προσωπικού αναφέρεται σε εργαζόμενους πλήρους ημερήσιας και ετήσιας απασχόλησης (ισοδύναμες μονάδες).

Κατηγορίες οντοτήτων	Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα 3)		
	Μέσος όρος προσωπικού	Σύνολο ενεργητικού (ευρώ)	Καθαρός κύκλος εργασιών (ευρώ)
Πολύ μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	–	–	$\leq 1.500.000$
Μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ, (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)	–	–	$> 1.500.000$
Πολύ μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 10	≤ 350.000	≤ 700.000
Μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β	≤ 50	$\leq 4.000.000$	$\leq 8.000.000$
Μεσαίες (όλες)	≤ 250	$\leq 20.000.000$	$\leq 40.000.000$
Μεγάλες (όλες)	> 250	$> 20.000.000$	$> 40.000.000$

Πίνακας 1

Κατηγοριοποίηση Οντοτήτων βάσει Μεγέθους

Σημειώνεται ότι οι μικρές του άρθρου 1 παρ. 2γ (ΟΕ, ΕΕ, ατομικές, κλπ) παραμένουν μικρές εφόσον δεν υπερβαίνουν δύο από τα κριτήρια προσωπικό 50 άτομα, σύνολο ενεργητικού 4.000.000 και κύκλος εργασιών 8.000.000. Σκοπός των κριτηρίων του άρθρου 2, σύμφωνα και με τις σχετικές διατάξεις της Οδηγίας, 2013/34/ΕΕ είναι η κατάταξη των οντοτήτων σε κατηγορίες μεγέθους, ανάλογα με την οικονομική τους σημασία. Ο μέσος όρος του προσωπικού υπολογίζεται στη βάση πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια βάση, για όλους τους εργαζόμενους που έχουν ή τεκμαίρεται ότι έχουν εργασία έμμισθης απασχόλησης. Συγκεκριμένα, περιλαμβάνονται οι έχοντες έμμισθη σχέση αλλά και τα πρόσωπα που απασχολούνται με σχέση που εξομοιώνεται με έμμισθη εργασία, όπως δικηγόροι, λογιστές ή μηχανικοί όταν είναι πλήρους απασχόλησης και ανεξάρτητα του τρόπου που αμείβονται (π.χ. με τιμολόγιο). Συμπεριλαμβάνονται επίσης οι απασχολούμενοι με μίσθωση από άλλη οντότητα καθώς και οι ιδιοκτήτες επιχειρηματίες, εφόσον απασχολούνται στην οντότητα και αμείβονται από αυτή. Διευκρινίζεται ότι δεν λαμβάνονται υπόψη εκπαιδευόμενοι και σπουδαστές που απασχολούνται με συμβάσεις εκπαίδευσης και κατάρτισης, καθώς και εργαζόμενοι που έχουν λάβει γονική άδεια.

Όσον αφορά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις – οι οποίες αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση), τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων,

κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου – που θα πρέπει να τηρούν οι ανωτέρω επιχειρήσεις βάσει του μεγέθους τους, ο νόμος προβλέπει τα εξής (παρ. 3 έως 8 του Άρθρου 16, Ν.4308/2014):

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:

- Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
- Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
- Την Κατάσταση Χρηματοροών
- Το Προσάρτημα

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:

- Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
- Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης
- Το Προσάρτημα

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των πολύ μικρών και μικρών οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:

- Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης
- Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων
- Το Προσάρτημα

Οι πολύ μικρές οντότητες δύνανται, εναλλακτικά της παραγράφου 6 του συγκεκριμένου άρθρου, να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία. Οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 του νόμου δύνανται, εναλλακτικά της παραγράφου 7, να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

4.4 Αναβαλλόμενη Φορολογία βάσει Ε.Λ.Π.

Σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, το άρθρο 23 του Νόμου 4308/2014, αναφέρει οι οντότητες μπορούν να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους. Οι οντότητες που αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο, πρέπει να αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Αντίθετα, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι πολύ πιθανό και

τεκμηριωμένο ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

Χρεωστικά και πιστωτικά υπόλοιπα των αναβαλλόμενων φόρων υπόκεινται σε συμψηφισμό και τα αντίστοιχα καθαρά ποσά παρουσιάζονται στον ισολογισμό και στην κατάσταση αποτελεσμάτων⁴⁷. Ο αναβαλλόμενος φόρος είτε είναι περιουσιακό στοιχείο, είτε υποχρέωση, αναγνωρίζεται αρχικά και επιμετράτε μεταγενέστερα στο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά. Οι μεταβολές στο ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης του ισολογισμού που προκύπτουν από περίοδο σε περίοδο αναγνωρίζονται σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του φόρου εισοδήματος της κατάστασης αποτελεσμάτων. Κατ' εξαίρεση, οι διαφορές που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις των οποίων οι μεταβολές αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, αναγνωρίζονται ομοίως, κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση, σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του σχετικού κονδυλίου.

Οι οντότητες που αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο, πρέπει να αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Αντίθετα, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι σφόδρα πιθανό και τεκμηριωμένο ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν⁴⁸.

Οι σχετικές με τα έσοδα και τα έξοδα συναλλαγές μιας επιχείρησης αντιμετωπίζονται σε ορισμένες περιπτώσεις διαφορετικά για φορολογικούς σκοπούς και διαφορετικά για σκοπούς σχετικούς με την εμφάνιση των οικονομικών καταστάσεων. Σε πολλές από αυτές τις περιπτώσεις η διαφορά σχετίζεται με την περίοδο την οποία αναγνωρίζεται ότι αφορούν τα έσοδα και τα έξοδα. Οι διαφορές αυτές ονομάζονται και χρονικές διαφορές, οι οποίες δημιουργούνται σε μια περίοδο και αντιστρέφονται σε επόμενη ή επόμενες περιόδους. Τέτοιες διαφορές συνήθως περιλαμβάνουν εκείνες που σχετίζονται με τις αποσβέσεις, με τις προβλέψεις δαπανών (για παράδειγμα την πρόβλεψη αποζημίωσης προσωπικού) κ.λπ.

Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας αφορά τις περιπτώσεις στις οποίες υπάρχουν προσωρινές αναστρέψιμες διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης. Από την λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας μπορεί να προκύπτει:

⁴⁷ Καραγιώργος Θ., (2015), “Χρηματοοικονομική Λογιστική”, Εκδόσεις Αφοί Θ. Καραγιώργου Ο.Ε.

⁴⁸ Καραγιάννης Ι., Δ., Καραγιάννη Α., Δ., Καραγιάννης Δ., Ι., (2017), “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Λογιστική και Αναβαλλόμενη Φορολογία Ε.Λ.Π., Ενοποιημένες Χρηματ/μικές Καταστάσεις Ε.Λ.Π., Παραδείγματα-Εφαρμογές στην Πράξη”, 5^η Έκδοση, Foropraxi

- α) Αναβαλλόμενος φόρος έσοδο και αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή
- β) Αναβαλλόμενος φόρος έξοδο και αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση

Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας εισάγεται από τον νόμο σε καθαρά προαιρετική βάση. Ωστόσο, η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας μπορεί να εφαρμόζεται επιλεκτικά. Δηλαδή, η οντότητα δεν επιτρέπεται να επιλέγει να υποβάλλει σε λογιστική αναβαλλόμενης φορολογίας εκείνα τα στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο φόρο έσοδο και αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, και να αγνοεί στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο φόρο έξοδο και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Επομένως, όταν μια οντότητα εφαρμόζει λογιστική αναβαλλόμενης φορολογίας, την εφαρμόζει στο σύνολο θετικών και αρνητικών ποσών του αναβαλλόμενου φόρου. Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση δημιουργείται όταν οι αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων που αναγνωρίζονται φορολογικά είναι μεγαλύτερες από τις λογιστικές αποσβέσεις (για λογιστικούς σκοπούς).

Ο Νόμος 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, στο άρθρο 3 παράγραφος 5 αναφέρει ότι: Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Η παρακολούθηση γίνεται με τέτοιο τρόπο, ώστε να μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για την σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων και την διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχου. Οι διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές. Προσωρινή διαφορά είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης ενός στοιχείου, όταν η διαφορά αυτή αναστρέφεται στο μέλλον. Για παράδειγμα, όταν ένα έξοδο ποσού 100 αναγνωρίζεται λογιστικά στη χρήση 20X4 αλλά θα εκπέσει για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στη χρήση 20X5, το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως 20X4 είναι μικρότερο κατά 100 από το φορολογικό αποτέλεσμα αυτής, ενώ στη χρήση 20X5 θα συμβεί το αντίστροφο. Τέτοια περίπτωση προκύπτει, για παράδειγμα από τη χρήση διαφορετικών συντελεστών απόσβεσης για λογιστικούς και φορολογικούς σκοπούς ή από την αναγνώριση στη διάρκεια του εργασιακού βίου εργαζομένων, εξόδων για παροχές προς αυτούς μετά την αφυπηρέτηση. Τα ποσά αυτά αντιστρέφονται μέχρι την τελική εκκαθάριση των

σχετικών στοιχείων. Για παράδειγμα, στην περίπτωση ενός παγίου η αντιστροφή των διαφορών των αποσβέσεων θα γίνει είτε μέσω αντίθετων διαφορών των αποσβέσεων σε μελλοντικές περιόδους (μικρότερες / μεγαλύτερες, αντίστοιχα, φορολογικές από λογιστικές), είτε μέσω του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) που θα προκύψει κατά την απόσυρση του παγίου. Στην περίπτωση προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την αφυπηρέτηση, αντιστροφή θα γίνει κατά την καταβολή τους, χρόνος στον οποίο αυτές αναγνωρίζονται φορολογικά.

Σε αντιδιαστολή με τις προσωρινές διαφορές, μόνιμες είναι οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης που δεν αντιστρέφονται. Για παράδειγμα, εάν στη χρήση 20X4 η επιχείρηση κατέβαλε για προσαυξήσεις φόρων και πρόστιμα το ποσό των 200 ευρώ, ποσό που δεν αναγνωρίζεται φορολογικά, το λογιστικό αποτέλεσμα θα εμφανίζεται ισόποσα μειωμένο έναντι του φορολογικού, χωρίς η διαφορά αυτή να αντιστραφεί στο μέλλον.

4.4.1 Λογιστική και Αναβαλλόμενη Φορολογία βάσει Ε.Λ.Π.

Για να παρακολουθείται η λογιστική και η αναβαλλόμενη φορολογία, θα πρέπει να τηρούνται δύο ειδών λογιστικά βιβλία, τα λογιστικά και τα φορολογικά βιβλία, να υπολογίζεται η εύλογη αξία κλπ., όπως δηλαδή γίνεται και με την εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α⁴⁹. Αναλυτικότερα, θα πρέπει να δίδεται ιδιαίτερα έμφαση στα ακόλουθα:

Εύλογη Αξία

Είναι η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία της μέτρησης.

Παρέχεται η δυνατότητα (προαιρετικά) στην οντότητα (επιχείρηση) να επιμετρά τα περιουσιακά της στοιχεία και τις υποχρεώσεις της στην εύλογη αξία τους (άρθρο 24, παρ. 1 και 2, Ν.4308/2014, οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15, παρ. 37.3.2). Στην περίπτωση αυτή της εύλογης αξίας, προκύπτει η λογιστική και συγχρόνων η φορολογική βάση παρακολούθησης στα λογιστικά βιβλία.

⁴⁹ Καραγιάννης Ι., Δ., Καραγιάννη Α., Δ., Καραγιάννης Δ., Ι., (2017), “Παραδείγματα Εφαρμογής και Ανάλυσης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων στην Πράξη”, 10^η Έκδοση, Foropraxi

Οι πολύ μικρές οντότητες (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κλπ., περ. (α), (β) και (γ) της παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν.4308/14) δεν επιτρέπεται να εφαρμόζουν την εύλογη αξία (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.05, παρ. 37.3.5).

Πάνω στη διαφορά μεταξύ πραγματικής και εύλογης αξίας υπολογίζεται «αναβαλλόμενος φόρος».

Τα κέρδη από την επιμέτρηση στην εύλογη αξία δεν μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν πριν πραγματοποιηθούν (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π.16.10.15, παρ. 26.4.1).

Απομείωση ενός παγίου στοιχείου

Απομείωση σ' ένα πάγιο περιουσιακό στοιχείο προκύπτει όταν η ανακτήσιμη αξία του είναι μικρότερη από τη λογιστική του αξία (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.05, παρ. 18.3β.1). Ως ανακτήσιμη αξία παίρνεται η μεγαλύτερη αξία μεταξύ της παρούσας αξίας και της εύλογης αξίας (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.05, παρ. 19.7.1).

Ενημέρωση μητρώου παγίων με διαφορετικές λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις

Όταν οι λογιστικές αποσβέσεις διαφοροποιούνται από τις φορολογικές αποσβέσεις (άρθρο 5, παρ. 3, Ν.4308/2014), τότε η οντότητα θα πρέπει να παρακολουθεί στο μητρώο παγίων στοιχείων χωριστά τόσο τις λογιστικές όσο και τις φορολογικές αποσβέσεις (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15, παρ. 18.3α.10).

Λογιστική και Φορολογική βάση παρακολούθησης

Όταν εφαρμόζονται τα Δ.Π.Χ.Α. ή όταν εφαρμόζονται τα Ε.Λ.Π. και στην περίπτωση που το επιλέξει η οντότητα, τότε μπορούν να εφαρμόζονται δύο βάσεις (η λογιστική και η φορολογική βάση). Με τη μία βάση παρακολουθούνται τα λογιστικά γεγονότα και στη συνέχεια συγκεντρωτικά θα μεταφέρονται στην άλλη βάση (οποτεδήποτε και το αργότερο μέχρι τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων), (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15, παρ. 6.12 και 6.13).

Έννοια και λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας

Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας εισάγεται από το Ν.4308/2014 σε καθαρά προαιρετική βάση, ενώ για τα Δ.Π.Χ.Α. σε υποχρεωτική βάση και τα ποσά του αναβαλλόμενου φόρου είναι ίδιας φύσης με τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος (οδηγία εφαρμογής των Ε.Λ.Π./16.10.15, παρ. 23.3.6 και 23.3.7).

Οι οντότητες μπορούν (προαιρετικά) να αναγνωρίσουν αναβαλλόμενο φόρο στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους και συγχρόνως να αναγνωρίσουν και όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις τους.

Γενικά, υπολογίζεται πρώτα ο φόρος εισοδήματος πάνω στα πραγματικά κέρδη (λογιστικά κέρδη) καθώς επίσης και ο φόρος εισοδήματος πάνω στα φορολογητέα κέρδη. Στη συνέχεια, η διαφορά από τους φόρους αυτούς που προκύπτει ονομάζεται αναβαλλόμενος φόρος και η διαφορά μεταξύ πραγματικών (λογιστικών) κερδών και φορολογητέων κερδών ονομάζεται προσωρινές διαφορές.

Αν τα πραγματικά (λογιστικά) κέρδη είναι μεγαλύτερα από τα φορολογητέα κέρδη, τότε η διαφορά του φόρου θεωρείται έξοδο για την οντότητα, ενώ αν τα πραγματικά (λογιστικά) κέρδη είναι μικρότερα από τα φορολογητέα κέρδη, τότε η διαφορά του φόρου αυτού θεωρείται ως έσοδο για την οντότητα.

Στο τέλος της κάθε χρήσης οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις επανεκτιμούνται με βάση τους νέους συντελεστές φόρου.

Ο αναβαλλόμενος φόρος ως έξοδο ή ως έσοδο στο τέλος της χρήσης μεταφέρεται στο λογαριασμό 82.01 «Συγκέντρωση Αποτελεσματικών Λογαριασμών».

4.4.2 Παραδείγματα Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Περίπτωση 1^η: Τα φορολογητέα κέρδη είναι μικρότερα από τα πραγματικά κέρδη

Έστω ότι στις 31.12.2016 πραγματοποιούνται από την εταιρία Α.Ε. «Λ» φορολογητέα κέρδη 100.000 ευρώ και πραγματικά κέρδη 120.000 ευρώ, ενώ ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 29%. Ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος καθώς και οι σχετικές λογιστικές εγγραφές που θα πρέπει να διενεργηθούν στα βιβλία της επιχείρησης έχουν ως εξής:

Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη: $100.000 \times 29\% = 29.000 \text{ €}$ → τρέχον φόρος εισοδήματος

Πραγματικά κέρδη: $120.000 \times 29\% = 34.800 \text{ €}$ → φόρος πραγματικών κερδών

Διαφορά Φόρου = 5.800 € (αναβαλλόμενος φόρος – έξοδο)

Λογιστικές Εγγραφές

Ημ/νία	Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
31/12/2016	69 Φόρος Εισοδήματος		
	69.01 Τρέχον Φόρος (Εξοδο) Περιόδου	29000	
	54 Υποχρεώσεις από Φόρους και Τέλη		
	54.01 Φόρος Εισοδήματος Πληρωτέος		29000
31/12/2016	69 Φόρος Εισοδήματος		
	69.02 Αναβαλλόμενος Φόρος (Εξοδο) Περιόδου	5800	
	59 Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού		
	59.01 Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού		5800

Περίπτωση 2^η: Τα φορολογητέα κέρδη είναι μεγαλύτερα από τα πραγματικά κέρδη.

Έστω ότι στις 31.12.2016 πραγματοποιούνται από την εταιρία Α.Ε. «Κ» φορολογητέα κέρδη 120.000 ευρώ και πραγματικά κέρδη 100.000 ευρώ, ενώ ο συντελεστής φόρου εισοδήματος είναι 29%. Ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος καθώς και οι σχετικές λογιστικές εγγραφές που θα πρέπει να διενεργηθούν στα βιβλία της επιχείρησης έχουν ως εξής:

Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη: $120.000 \times 29\% = 34.800 \text{ €}$ → τρέχον φόρος εισοδήματος

Πραγματικά κέρδη: $100.000 \times 29\% = 29.000 \text{ €}$ → φόρος πραγματικών κερδών

Διαφορά Φόρου = 5.800 € (αναβαλλόμενος φόρος – έσοδο)

Λογιστικές Εγγραφές

Ημ/νία	Λογαριασμοί	Χρέωση	Πίστωση
31/12/2016	69 Φόρος Εισοδήματος		
	69.01 Τρέχον Φόρος (Εξοδο) Περιόδου	34800	
	54 Υποχρεώσεις από Φόρους και Τέλη		
	54.01 Φόρος Εισοδήματος Πληρωτέος		34800
31/12/2016	39 Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού		
	39.00 Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού	5800	
	78 Φόρος Εισοδήματος Έσοδο		
	78.02 Αναβαλλόμενος Φόρος Περιόδου (Έσοδο)		5800

Περίπτωση 3^η

Έστω ότι δίνονται τα παρακάτω δεδομένα μιας επιχείρησης:

Λογιστική χωρίς αναβαλλόμενη φορολογία

	20X0	20X1
Λογιστικά κέρδη προ φόρων	500	500
Διαφορές λογιστικής-φορολογικής βάσης	100	-100
Φορολογικά κέρδη	600	400
Τρέχων φόρος εισοδήματος (έστω 30%)	180	120
Καθαρά κέρδη μετά από φόρους	320	380

Όπως είναι φανερό, λόγω αποκλειστικά της διαφοράς λογιστικής και φορολογικής βάσης, η οποία αντιστρέφεται στο έτος 20X1, προκύπτει διαφορά στον τρέχοντα φόρο εισοδήματος μεταξύ των ετών 20X0 και 20X1, μολονότι τα κέρδη προ φόρων είναι τα ίδια και στα δύο έτη. Έτσι, διαφοροποιούνται αντίστοιχα τα καθαρά κέρδη των δύο ετών λόγω της διαφοράς στο φόρο εισοδήματος. Στην πραγματικότητα, η επιχείρηση είχε στη χρήση 20X0 έξοδα ποσού 100 ευρώ των οποίων το φορολογικό όφελος (μείωση φόρου εισοδήματος) θα προκύψει το επόμενο έτος 20X1. Με τη λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας, το όφελος αυτών των εξόδων μεταφέρεται από το έτος 20X1 που προκύπτει ταμειακά (πληρωμή φόρου) και αναγνωρίζεται λογιστικά στο έτος 20X0.

Συγκεκριμένα:

α) στο έτος 20X0 με έξοδο τρέχοντος φόρου 180 ευρώ, αναγνωρίζεται έσοδο αναβαλλόμενου φόρου ίσο με $100 * 30\% = 30$ ευρώ και αντίστοιχη και ισόποση αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, και

β) στο έτος 20X1 με έξοδο τρέχοντος φόρου 120 ευρώ, αναγνωρίζεται έξοδο αναβαλλόμενου φόρου ίσο με $100 * 30\% = 30$ ευρώ, ποσό που θα συμψηφίσει τη φορολογική απαίτηση του 20X0.

Λογιστική με αναβαλλόμενη φορολογία

	<u>20X0</u>	<u>20X1</u>
Λογιστικά κέρδη προ φόρων	500	500
Διαφορές λογιστικής-φορολογικής βάσης	100	-100
Φορολογικά κέρδη	600	400
Τρέχον φόρος εισοδήματος (έστω 30%)	-180	-120
Αναβαλλόμενος φόρος έσοδο / έξοδο	30	-30
Καθαρά κέρδη μετά από φόρους	<u>350</u>	<u>350</u>

Για καλύτερη κατανόηση, παρατίθενται οι λογιστικές εγγραφές φόρου εισοδήματος για τα έτη 20X0 και 20X1.

<u>Εγγραφές έτους 20X0</u>		
Τρέχων φόρος (έξοδο)		180
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση		30
Τρέχων φόρος εισοδήματος (υποχρέωση)		180
Αναβαλλόμενος φόρος-έσοδο		<u>30</u>
 <u>Εγγραφές έτους 20X1</u>		
Τρέχων φόρος (έξοδο)		120
Αναβαλλόμενος φόρος έξοδο		30
Τρέχων φόρος εισοδήματος (υποχρέωση)		120
Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση		<u>30</u>

Είναι προφανές ότι εάν η χρονική σειρά των διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης ήταν αντίστροφη μεταξύ των ετών 20X0 και 20X1, το έτος 20X0 η επιχείρηση θα αναγνώριζε αναβαλλόμενο φόρο – έξοδο και σχετική υποχρέωση, ενώ το έτος 20X1 θα αναγνώριζε αναβαλλόμενο φόρο – έσοδο.

Οι μεταβολές στο ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης του ισολογισμού που προκύπτουν από περίοδο σε περίοδο αναγνωρίζονται σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του φόρου εισοδήματος της κατάστασης αποτελεσμάτων. Κατ' εξαίρεση, οι διαφορές που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις των οποίων οι μεταβολές αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση, αναγνωρίζονται ομοίως κατ' ευθείαν στην καθαρή θέση, σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του σχετικού κονδυλίου. Για παράδειγμα, σε περίπτωση αναπροσαρμογής της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία του που η σχετική διαφορά βάσει των προβλέψεων του νόμου αναγνωρίζεται ως διαφορά εύλογης αξίας στην καθαρή θέση και όχι ως κέρδος ή ζημία στα αποτελέσματα, ο σχετικός αναβαλλόμενος φόρος, εφόσον υπάρχει, θα αναγνωρισθεί σε μείωση ή αύξηση της διαφοράς εύλογης αξίας (αποθεματικού) της καθαρής θέσης, ανάλογα.

4.5 Συμπεράσματα Κεφαλαίου

Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας αποσκοπεί στην αποτύπωση ενός ορθότερου λογιστικού αποτελέσματος και περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων αποτρέποντας τους ετεροχρονισμούς που μπορεί να προκαλούνται από τη διαφοροποίηση της φορολογικής νομοθεσίας. Ένα εκ των βασικότερων συμπερασμάτων του παρόντος κεφαλαίου είναι ότι η αναγνώριση για λογιστικούς σκοπούς κάποιου εσόδου ή εξόδου (περιουσιακού στοιχείου/υποχρέωσης) αντίστοιχα που θα φορολογηθεί/εκπεσθεί για φορολογικούς σκοπούς σε μεταγενέστερη περίοδο, συνεπάγεται την ταυτόχρονη αναγνώριση του αναλογούντος αναβαλλόμενου φόρου εισοδήματος βάσει της αρχής του δεδουλευμένου, που προβλέπει την αναγνώριση όλων των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ – ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ – ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΠΕΡΑΙΤΕΡΩ ΕΡΕΥΝΑ

5.1 Συμπεράσματα

Η λογιστική παρακολούθηση των φόρων εισοδήματος έχει εξελιχθεί τα τελευταία χρόνια, διευρύνοντας τις γνώσεις μας σχετικά με τη χρήση των φορολογικών πληροφοριών στις οικονομικές καταστάσεις. Αν και υπάρχουν πολλά ακόμα σημεία που χρειάζονται περαιτέρω βελτίωση μπορούμε να υποθέσουμε ότι οι προσπάθειες των αρμοδίων οργάνων έκδοσης των σχετικών Προτύπων και Οδηγιών θα καταβάλλουν τα δέοντα προς αυτή τη κατεύθυνση.

Συνοψίζοντας, η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας εισάγεται από το νόμο 4308/2014 σε καθαρά προαιρετική βάση, ωστόσο, δεν μπορεί να εφαρμόζεται επιλεκτικά. Δηλαδή, η οντότητα δεν επιτρέπεται να επιλέγει να υποβάλλει σε λογιστική αναβαλλόμενης φορολογίας εκείνα τα στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο φόρο έσοδο και αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, και να αγνοεί στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο φόρο έξοδο και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Επομένως, όταν μια οντότητα εφαρμόζει λογιστική αναβαλλόμενης φορολογίας, την εφαρμόζει στο σύνολο θετικών και αρνητικών ποσών αναβαλλόμενου φόρου.

Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αναγνωρίζεται για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές εκτός εάν η υποχρέωση προκύπτει από την αρχική αναγνώριση υπεραξίας ή την αρχική αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε συναλλαγή που δεν αφορά συνένωση επιχειρήσεων και κατά το χρόνο της συναλλαγής δεν επηρεάζεται ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογικό αποτέλεσμα. Από την άλλη πλευρά, αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αναγνωρίζεται για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές, στο βαθμό που είναι σφόδρα πιθανό ότι θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου θα χρησιμοποιηθούν οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές.

5.2 Περιορισμοί της Εργασίας

Το θέμα της αναβαλλόμενης φορολογίας είναι αρκετά πολύπλοκο και δαιδαλώδες και όπως είναι φυσικό δεν είναι δυνατόν να καλυφθεί πλήρως μέσα στον πεπερασμένο αριθμό των σελίδων της παρούσας εργασίας. Για τις ανάγκες συγγραφής της παρούσας διατριβής επισκοπήσαμε τις βασικές έννοιες των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Στην πραγματικότητα, ο χειρισμός της αναβαλλόμενης φορολογίας είναι αρκετά πιο απαιτητικός και περικλείει πλήθος άλλων μεταβλητών και παραμέτρων που δεν αναλύθηκαν στο παρόν κείμενο.

5.3 Προτάσεις για Περαιτέρω Έρευνα

Δεδομένου του ερευνητικού ενδιαφέροντος που προσελκύει εδώ και πολλά χρόνια το θέμα της αναβαλλόμενης φορολογίας, υπάρχει πλήθος εργασιών που μπορούν να προσφέρουν τροφή για μελλοντική έρευνα πάνω στο θέμα αυτό. Ένας κλάδος που έχει απασχολήσει σημαντικά τη διεθνή κοινότητα αναφορικά με την αναβαλλόμενη φορολογία είναι ο τραπεζικός. Βάσει των ανωτέρω, προτείνουμε την εμπειρική διερεύνηση των επιδράσεων των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων στις δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις των ελληνικών συστημικών χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων – κυρίως κατά την τελευταία 10ετία – προκειμένου να εξαχθούν ενδιαφέροντα συμπεράσματα για την τυχόν εκμετάλλευση των όσων προβλέπουν τα Πρότυπα προς όφελος των τραπεζών και για την ωραιοποίηση των δημοσιοποιημένων τους στοιχείων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ξένη Βιβλιογραφία

- Wiley, (2018), “Interpretation and Application of IFRS Standards”, Published by: John Wiley & Sons Ltd
- Brouwer, A., Naarding E., (2018), “Making Deferred Taxes Relevant”, Accounting in Europe, Vol. 15, No. 2, pp: 200-230
- Guenther, D., A., Sansing, R., C., (2000), “Valuation of the Firm in the Presence of Temporary Book-Tax Differences: The Role of Deferred Tax Assets and Liabilities”, The Accounting Review, Vol. 75, No. 1, pp: 1-12
- Bauman, C., Bauman, M., Halsey, R., (2001), “Do firms use the deferred tax asset valuation allowance to manage earnings?”, Journal of the American Taxation Association, Vol. 23, pp: 27–48
- Frank, M., Rego, S., (2006), “Do managers use the valuation allowance account to manage earnings around certain earnings targets?”, Journal of the American Taxation Association, Vol. 28, pp: 43–65
- Christensen, T., Paik, G., Stice, E., (2008), “Creating a bigger bath using the deferred tax valuation allowance”, Journal of Business Finance & Accounting, Vol. 35, pp: 601–625
- Dotan, A., (2003), “On the value of deferred taxes”, Asia-Pacific Journal of Accounting Economics, Vol. 10, Issue 2, pp: 173-186
- Erickson, M., Hanlon, M., & Maydew, E., (2004), “How much will firms pay for earnings that do not exist? Evidence of taxes paid on allegedly fraudulent earnings”, The Accounting Review, Vol. 79, No. (2), pp: 387-408
- Hanlon, M., (2005), “The persistence and pricing of earnings, accruals, and cash flows when firms have large book tax differences”, The Accounting Review, Vol. 80(1), pp: 137-166
- Sloan, R., G., (1996), “Do Stock Prices Fully Reflect Information in Accruals and Cash Flows About Future Earnings?”, The Accounting Review, Vol. 71, No. 3, pp: 289-315
- Graham, J. R., Raedy, J. S., & Shackelford, D. A., (2012), “Research in accounting for income taxes”, Journal of Accounting and Economics, Vol. 53, pp: 412-434
- Laux, R. C., (2013), “The association between deferred tax assets and liabilities and future tax payments”, The Accounting Review, Vol. 88(4), pp: 1357–1383

- Hanlon, D., Navissi F., Soepriyanto G., (2014), “The value relevance of deferred tax attributed to asset revaluations”, Journal of Contemporary Accounting & Economics, Vol. 10, pp: 87-99
- Wahab, N., S., A., Holland K., (2015), “The persistence of book-tax differences”, The British Accounting Review, Vol., 47, pp: 339-350

Ελληνική Βιβλιογραφία

- Καραγιώργος, Θ., Πιπερίδης, Α., (2010), “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεωρία & Πράξη, Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.)”, Εκδόσεις Μ. Αλεξοπούλου – Α. Καραγιώργος Ο.Ε., Θεσσαλονίκη
- Καραγιάννης Ι., Δ., Καραγιάννη Α., Δ., Καραγιάννης Δ., Ι., (2017), “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Λογιστική και Αναβαλλόμενη Φορολογία Ε.Λ.Π., Ενοποιημένες Χρημα/μικές Καταστάσεις Ε.Λ.Π., Παραδείγματα-Εφαρμογές στην Πράξη”, 5η Έκδοση, Foropraxi
- Grant Thornton (2009), “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S.”, 3η Αναθεωρημένη Έκδοση, Grant Thornton
- I.F.R.S., Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12, “Φόροι Εισοδήματος”
- Καραγιώργος Θ., (2015), “Χρηματοοικονομική Λογιστική”, Εκδόσεις Αφοί Θ. Καραγιώργου Ο.Ε.
- Χρήστος Ι. Νεγκάκης, (2015) “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς – Ειδικά Θέματα”, Αειφόρος Λογιστική
- Ντζανάτος, Δ. (2008). Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά. Εκδόσεις, Καστανιώτη, Αθήνα 2008
- Πρωτοψάλτης, Ν. (2009). Παραδείγματα εφαρμογής-ΔΛΠ, ΔΠΧΠ, Διερμηνείες, Τόμος Α&Β. Αθήνα: Εκδόσεις, Σταμούλη

Ηλεκτρονική Βιβλιογραφία

<https://www.ifrs.org>